

Kommunforskning i Västsverige bedriver forskning inom områdena ekonomi, organisation och styrning i kommuner och landsting. En central forskningsaktivitet är att årligen genomföra en enkätstudie där förekomsten av och uppfattningar om redovisning, organisation och styrning kartläggs. Enkäten riktar till ekonomichefer i landets samtliga kommuner och är således en totalundersökning. Varje enkätstudie ligger till grund för en rapport där utvalda problemställningar tolkas och analyseras. Rapporten ingår i serien av KFi-rapporter men har den särskilda benämningen ROS-rapport, vilket markerar att rapporten handlar om redovisning, organisation och styrning.

ROS-rapport 4 baseras på den fjärde ekonomichefsenkäten vilken genomfördes under sensommaren 2008. Av särskild betydelse i årets rapport är vilken beredskap kommunerna har att möta de förändrade förutsättningar som följer av den finansiella oron och en allt svagare konjunktur.

Kapacitet att möta förändrade förutsättningar?

På väg in i krisen

Kommunforskning i Västsverige
Pilgatan 19A, 411 22 Göteborg
Tel 031-786 59 00, Fax 031-786 59 09
kfi@kfi.se www.kfi.se



**KommunForskning
i Västsverige**

*Redaktörer: Björn Brorström
och Pierre Donatella*



**KommunForskning
i Västsverige**

ROS-rapport, 2008 (4)

Kapacitet att möta
förändrade förutsättningar?
På väg in i krisen

Björn Brorström och Pierre Donatella (red)

Kapacitet att möta förändrade förutsättningar?

På väg in i krisen

Björn Brorström och Pierre Donatella (red)

Första upplagan

Första tryckningen

©2008

Författarna

Tryckning

Elanders i Mölnlycke

ISBN

978-91-977502-3-3

Innehåll

Förord	5
Författarpresentation	7
1. Inledning	9
<i>Redovisning</i>	
2. Ekonomicheferna om ekonomin	13
3. Balanskravet och god ekonomisk hushållning	18
4. Ekonomichefer och redovisningsvärderingar	24
5. Redovisningen av pensionsåtagandet	29
6. Kris och kontinuitet	35
<i>Organisation</i>	
7. Reformera eller inte reformera – det är en fråga	40
8. Sammanslagning av ekonomifunktioner – men vad är en ekonomifunktion?	45
9. Moderna politiska organisationer och S-kurvan	50
<i>Styrning</i>	
10. Har chefstjänstemän möjlighet att påverka kommunens ekonomi?	54
11. Inflytande och delegation	60
12. Ekonomistyrning av externa leverantörer 2008	64
13. Tillfredställande utgångsläge – men behov av åtgärder	70
Referenser	76

Förord

Kommunforskning i Västsverige genomför sedan 2005 årligen en enkätstudie med syftet att kartlägga och beskriva trender och tendenser inom redovisning, organisation och styrning i kommuner. Enkäten riktar sig till ekonomichefer i samtliga svenska kommuner och är således en totalundersökning. Svarsfrekvensen är och har varit god och enkätresultaten blir en viktig avspegling av situationen i våra kommuner. I enkäten återkommer årligen frågor och beskrivningar om utvecklingen över tid, vilka kan ligga till grund för tolkningar av skilda slag. Observerade förändringar kan placeras in i ett sammanhang och förklaringar till gjorda observationer redovisas. Enkäten ger också möjlighet att med ett speciellt frågebatteri mer djuplodande kartlägga ett visst område eller företeelse. I årets enkät har särskild uppmärksamhet ägnats åt styrningen av externa leverantörer. Tidigare år har managementmetoden benchmarking och kalkylpraxis varit föremål för en närmare belysning.

Enkätstudien behandlar redovisning, organisation och styrning och de rapporter där enkätresultaten presenteras benämns ROS-rapporter. Sedan starten 2005 har ROS-rapporten utvecklats successivt, framförallt som en följd av möjligheter till mer ingående beskrivningar som förlängda tidsserier innebär. Rapporten har över tid därför ökat i omfattning. I årets rapport har det dessutom tillkommit en artikel om den kommunala årsredovisningen som inte baseras på enkäten, utan är ett resultat av en särskild studie som Kommunforskning i Västsveriges jury för bästa årsredovisning har beställt som underlag för kommande granskningar av årsredovisningarna. Från och med i år kommer den så kallade juryrapporten att vara en del av ROS-rapporten.

Vår ambition är fortsatt att utveckla ROS-rapporten. Framkomna resultat är av stort intresse för praktiskt verksamma politiker och tjänstemän, men även för forskare och lärare inom området. En särskild kvalitet är att redovisade resultat väcker nya frågor till grund för mer fördjupade studier i jakten på förklaringar och ökad förståelse.

Avslutningsvis vill vi framföra förhoppningar om en givande läsning. På KFi:s vägnar vill vi också passa på och tacka alla ekonomichefer som har besvarat enkäten. Vi vet hur arbetssituationen ser ut och att det finns fler aktörer som önskar uppgifter ifrån er. Vi är stolta över vår svarsfrekvens som i år är över 80 procent och som innebär att de resultat vi redovisar är mycket tillförlitliga.

Göteborg i oktober 2008

Björn Brorström och Pierre Donatella

Författarpresentation

Johan Berlin Fil dr på Sahlgrenska akademien vid Göteborgs universitet, Forskare KFi

Björn Brorström Professor och Prorektor vid Högskolan i Borås, Föreståndare KFi

Pierre Donatella Doktorand på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Utredare KFi

Nomie Eriksson Prefekt vid Högskolan i Skövde, Forskare KFi

Glenn Fihn Ek dr på Förvaltningshögskolan vid Göteborgs universitet, Forskare KFi

Tobias Johansson Fil dr vid Örebro universitet, Forskare KFi

Gustaf Kastberg Fil dr på CEFOS vid Göteborgs universitet samt på Institutionen för Service Management vid Lunds universitet, Forskare KFi

Sven Siverbo Docent på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Programansvarig KFi

Rolf Solli Professor och föreståndare på GRI vid Göteborgs universitet, Föreståndare KFi

1. Inledning

Av: Björn Brorström och Pierre Donatella

I föregående års ROS-rapport var titeln på ett av bidragen *Tidig varning*. Titeln refererade till iakttagelsen att de kommunala finanserna kunde försämras de kommande åren. Den lågkonjunktur som under en längre tid varit på ingående är nu här och med en kraft som ingen kunde förutse, inte ens de mest pessimistiska ekonomiefterna. En vanskött bolånemarknad i USA har skapat finansiell oro och turbulens världen över. Lågkonjunkturrens omfattning och varaktighet och konsekvenserna för samhällsekonomin är i skrivande stund omöjlig att bedöma. Nu handlar det om dramatiska statliga ingripanden för att få det finansiella systemet att fungera hjälpligt och återvinna allmänhetens förtroende för de finansiella institutionerna.

Osäkerheten rörande den samhällsekonomiska utvecklingen är således stor. Det handlar inte endast om den finansiella sidan, utan det finns även en real sida med nerdragningar inom näringsliv och en ökad arbetslöshet. Kommunerna påverkas givetvis av den samhällsekonomiska utvecklingen men det finns en fördröjning. Det är sannolikt först under 2009 som ett minskat skatteintäktsunderlag på allvar kommer att få genomslag och väsentligt försvaga de kommunala finanserna. En viktig fråga är därvid vilken beredskap kommunerna har för att möta de förändrade förutsättningarna. Där ger vårt material från ekonomichefsenkäterna en del betydelsefulla svar.

Den första ekonomichefsenkäten genomfördes sensommaren 2005. Därefter har enkäten genomförts årligen och det är nu således fjärde gången. I de genomförda ekonomichefsenkäterna har ett antal frågor varit återkommande, några frågor har funnits med varje år medan andra har återkommit med lite längre intervall. Vi har för ett flertal frågor därmed genomfört mätningar under en tillräckligt lång period för att möjliggöra jämförelser över tid. Vi har skapat ett underlag för fördjupade analyser vilket i förlängningen innebär en ökad förståelse för utveckling och tillstånd. För varje år mätningar genomförs – och befintliga tidsserier förlängs – blir materialet allt mer intressant. Till detta kommer också att vi under enskilda år valt att belysa ett område särskilt genom ett omfattande frågebatteri. Så här långt har benchmarking och kalkylpraxis varit föremål för en sådan särskild belysning. I årets enkät har särskild uppmärksamhet ägnats åt hur kommunerna styr externa utförare. Denna typ av fokusering är viktig och innebär att djupare kunskap utvinns inom områden som är förhållandevis obeforskade.

Det är numera inte enbart en tradition att genomföra ekonomichefsenkäten, utan det är även en tradition att varje år avrapportera resultaten från enkäten. Det sker i den särskilda serien av ROS-rapporter som varje år presenteras i samband med KFi-dagen. Beteckningen ROS står i sammanhanget för *Redovisning, Organisation och Styrning* vilka på olika sätt utgör temat för enkäten. Publiceringen av rapporterna utgör en första och preliminär avrapportering. Bearbetningen av materialet fortsätter därefter och har under tidigare år bland annat utgjort empiriskt underlag i vetenskapliga artiklar, böcker och KFi-rapporter.

Under de fyra år som mätningarna har genomförts (2005–2008) har kommunsektorns finanser på en aggregerad nivå varit goda. De allra flesta kommunerna har uppvisat finansiella överskott och det är egentligen endast några enstaka kommuner som dragits med en problematisk ekonomisk situation. Mätningarna som hittills genomförts representerar således mätningar under en period där finanserna varit goda. Årets ekonomichefsenkät utgör en brytpunkt

eftersom den samhällsekonomiska utvecklingen plötsligt och drastiskt försämrats. De kommande årens ekonomichefsenkäter med en sannolikt besvärlig ekonomisk situation innebär mätningar under en lågkonjunktur. Blir de finansiella styrmedlen allt viktigare i sämre tider och hur upprätthålls en god ekonomisk hushållning? Och vilka organisatoriska förändringar följer, införs nya styrmodeller eller återvinns gamla? Det är bara några av frågorna som blir spännande att följa framöver.

Ekonomichefsenkäten skickas varje år ut under sensommaren, vanligtvis i månadsskiftet augusti/september. Sedan inkommer svar under ungefär en månads tid och enkätundersökningen avslutas under normala omständigheter i slutet av september. Denna ordning har under tidigare år – bortsett från att det är viktigt att varje år skicka enkäten vid samma tidpunkt – inte tillskrivits någon större betydelse. I år finns det emellertid all anledning att uppmärksamma när ekonomicheferna besvarade enkäten. När ekonomicheferna besvarade enkäten hade konjunkturen försvagats, men den riktiga försvagningen och försämringen som följde av de finansiella oroligheterna hade ännu inte infunnit sig. Det har givetvis betydelse och kanske hade uppfattningarna, oron och bedömningar av åtgärder varit annorlunda om enkäten besvarats några veckor senare. Klart står dock att ekonomicheferna förväntar sig en besvärlig ekonomisk situation under kommande år.

Årets arbete med ekonomichefsenkäten har på flera sätt varit lyckosam. Inte minst är årets svarsfrekvens ett bevis på detta: 232 av Sveriges 290 ekonomichefer har besvarat enkäten. Det innebär en svarsfrekvens på 81 procent vilket är att betrakta som mycket tillfredställande. Svarsfrekvensen är högre än tidigare år, men svarsfrekvensen har även tidigare år varit tillfredsställande. Enkätundersökningen som genomfördes under 2005 och 2006 besvarades av 77 respektive 74 procent. Under 2007 besvarade 67 procent enkäten och det är således den lägsta svarsfrekvensen under perioden. Detta sammanfaller med den administrativa förändringen att pappersenkät övergavs till förmån för webbenkät. Årets svarsfrekvens vittnar

om att webbenkäter kan ha hög svarsfrekvens, annars är det ofta så att enkäter i detta format upplevs som längre och mer krävande vilket generellt sett innebär en lägre svarsfrekvens än för motsvarande enkät i pappersformat. Det är också en generell trend med försämrade svarsfrekvens som en följd av en allt mer utbredd enkättrötthet. Därför känns det extra tillfredsställande att den negativa trenden med en successivt försvagad svarsfrekvens nu brutits.

Artiklarna i årets ROS-rapport är indelade i tre temaområden. Det första temaområdet, *redovisning*, består av fem artiklar som behandlar finansiell utveckling, reglering och effektivitet. Det andra temaområdet benämns *organisation* och här behandlas olika organisatoriska reformer fördelat på tre artiklar. Det tredje och avslutande temaområdet består av tre artiklar som behandlar skilda aspekter av *styrning*. Totalt sett består årets rapport således av elva bidrag som tillsammans beskriver lägesbilden i kommunsektorn 2008.

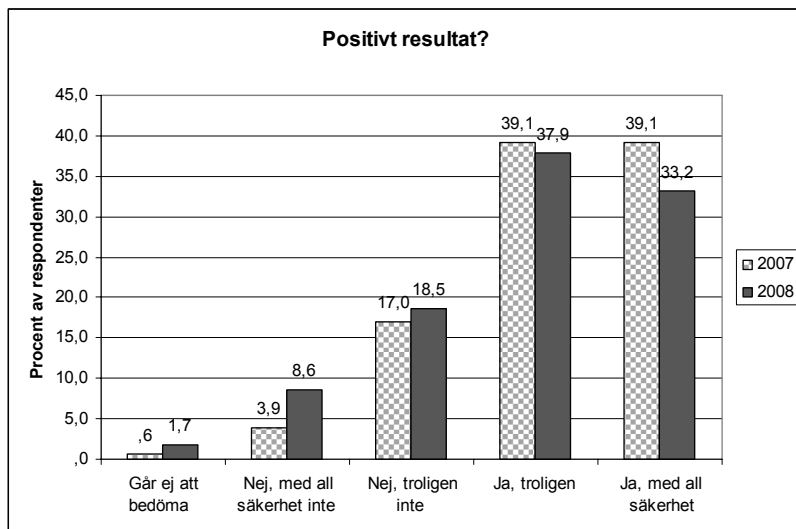
2. Ekonomicheferna om ekonomin

Av: Tobias Johansson

De finansiella marknaderna, och de flesta andra marknader för den skull, är instabila när denna text skrivs (oktober 2008). Är vi inte redan i en så är vi på väg in i en lågkonjunktur. En lågkonjunktur betyder för det mesta mindre skatteintäkter och ökade kostnader för de svenska kommunerna, eller en ökad fiskal stress som det också kallas för. Redan i förra årets enkät kunde vi skåda orostecken från svaren som ekonomicheferna gav. Inte minst när vi bad dem att prognostisera den närmsta framtiden angående om resultatet skulle bli positivt, i vilken utsträckning de skulle tvingas till besparingar, i vilket utsträckning de skulle komma att tvingas till intäktsökningar och i vilken mån de skulle komma att få avstå från planerade investeringar för att hålla budget. Även detta år har vi ställt samma frågor till ekonomicheferna. Svaren återges nedan.

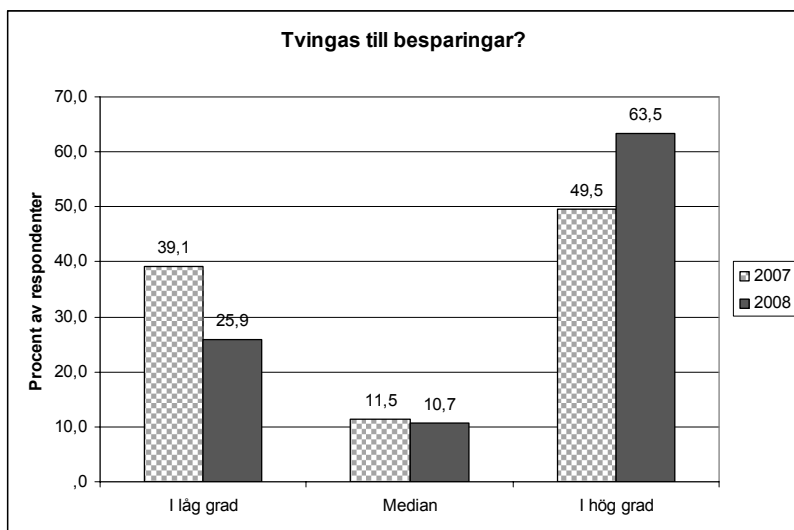
På frågan om hur troligt det är att det finansiella resultatet kommer att vara positivt när 2008 summeras ser vi förändringar jämfört med 2007 (tabell 2:1), men fortfarande tror sig en betydande majoritet av ekonomicheferna (71,1%) att de kommer att kunna redovisa ett positivt resultat. Osäkerheten kring bedömningen har dock ökat något och de säkra bedömningarna har minskat respektive ökat påtagligt när det kommer till svarsalternativen; ja eller nej med all säkerhet.

Tabell 2:1 Bedömning av det finansiella resultatet för innevarande år (2008)



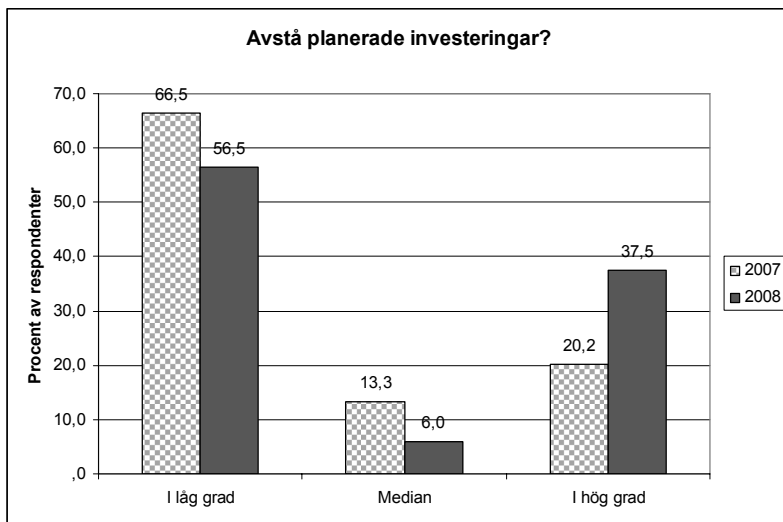
Beträffande möjligheten att redovisa ett positivt finansiellt resultat för 2008 har det inte skett dramatiska förändringar jämfört med för ett år sedan, men när det kommer till bedömningarna om att tvingas till besparingar under nästkommande år ges det tydliga tecken på stramare ekonomiska ramar (tabell 2:2). Andelen respondenter som i hög grad anser att de kommer att tvingas till besparingar under 2009 för att hålla budget har ökat med fjorton procentenheter, vilket får anses vara en högst signifikant förändring. Med ren logik har således också andelen som i låg grad anser sig behöva spara under nästkommande år minskat.

Tabell 2:2 Tvingas till besparingar under nästkommande år



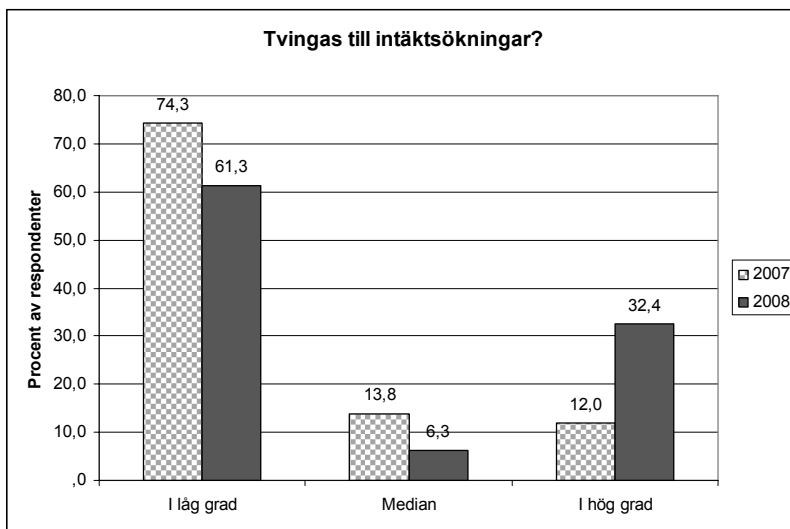
När det kommer till att avstå planerade investeringar (tabell 2:3), som även det kan ses som en besparingsåtgärd, stärker det bilden av ett ökat behov av besparingar inom den närmsta framtiden. Även där har det skett påtagliga förändringar mot att allt fler kommuner anser sig behöva avstå från planerade investeringar för att klara målet om en balanserad budget under 2009.

Tabell 2:3 Tvingas att avstå planerade investeringar under nästkommande år



På frågan i vilken utsträckning ekonomicheferna tror att kommunen kommer att tvingas till intäktsökningar (tabell 2:4) för att hålla budget nästkommande år framträder kanske den största förändringen om man jämför med svaren från året innan. Med dryga tjugo procentenheter har andelen som anser sig i hög grad behöva öka intäkterna stigit i jämförelse med 2007.

Tabell 2:4 Tvingas till intäktsökningar under nästkommande år



Att det väntar ekonomiskt bistrare tider för kommunsektorn är tydligt när ekonomicheferna i kommunerna tillfrågas. Det är flera tecken i svaren som tyder på det. Trots att en betydande majoritet fortfarande tror sig kunna hantera ekonomin i bemärkelsen att de klarar ett nollresultat, ges det signaler om att allt fler kommuner kommer att få det svårt att uppnå ett sådant resultat under innevarande år. Färre anger ett säkert ja-svar och fler anger ett säkert nej-svar. Det är således inte ett orimligt antagande att allt fler kommer att få föra en diskussion om hanterandet och balanserandet av underskott i årsredovisningen redan innevarande år. Kopplat till balanserandet av ekonomin i allmänhet och det finansiella resultatet i synnerhet är en speciell omständighet i årets enkät att den relativa ökningen av respondenter som anser sig behöva ta till intäktsökningar betydande. Även om jämförelse med 2005 och 2006 görs framträder denna ökning som särskilt påtaglig. Att det anses behövas både åtgärder på kostnadssidan och intäktssidan för att hålla budget under 2009 signalerar att den fiskala stressen (i vart fall den upplevda) på allvar nu gjort sitt intåg i kommunsektorn.

3. Balanskravet och god ekonomisk hushållning

Av: Pierre Donatella

Bakgrund

Den kommunala självstyrelsen är stark och innebär att kommunerna i många avseenden är autonoma organisationer. Samtidigt finns det verksamhet som utförs på uppdrag av riksdagen vilket kan ses som en form av statlig styrning. En annan form av sådan styrning är regleringen av den ekonomiska förvaltningen. Redan i de första kommunalförordningarna från 1862 fanns till exempel vissa krav på den ekonomiska förvaltningen, även om de var tämligen sparsamma. Sedan 1992 regleras den ekonomiska förvaltningen i kommunsektorn av det övergripande och allmänna kravet på god ekonomisk hushållning. Just kravets allmänt hållna formuleringar har medfört diskussioner kring hur en kommun med god ekonomisk hushållning känns igen och bland annat som en följd av detta har en undre gräns för det finansiella resultatet definierades i form av en paragraf som fodrar att intäkterna skall överstiga kostnaderna, det så kallade balanskravet (Brorström med flera 2008). Sedan balanskravet infördes år 2000 har det haft en stor betydelse. Det illustreras inte minst av resonemangen som förs i propositionen (Prop. 2003/04:105) som låg till grund för den lagförändring som genomfördes 2004. Balanskravet anses ha haft en stor och positiv effekt, men det uppfattas samtidigt vara problematiskt att det skett på bekostnad av den mer övergripande och långsiktiga bestämmelsen om god ekonomisk hushållning. Det var därför angeläget att återigen fastslå att balanskravet är en konkretisering av god ekonomisk hushållning och en lägsta godtagbar nivå för det finansiella resulta-

tet, och lagförändringen innebar därmed en förstärkt fokus mot kravet på god ekonomisk hushållning. I ljuset av detta är det tämligen intressant att följa utvecklingen av de två kravens betydelse.

De två kravens betydelse

När ekonomicheferna tillfrågas om vilken betydelse kraven på god ekonomisk hushållning och ekonomi i balans har haft för kommunens finansiella utveckling så varierar uppfattningarna. Börjar vi med god ekonomisk hushållning så anser mer än hälften av ekonomicheferna att kravet har påverkat den finansiella utvecklingen i stor utsträckning. Ungefär en femtedel anser att kravet varken påverkat i stor eller liten utsträckning och lika många anser att det påverkat i liten utsträckning. Notera att det endast är ett fåtal ekonomichefer som redovisar uppfattningen att kravet på god ekonomisk hushållning inte alls har någon betydelse för den finansiella utvecklingen, detta trots att fler ekonomichefer redovisar denna uppfattning under 2008 än under 2007. På det hela taget innebär utvecklingen mellan 2007 och 2008 att ekonomicheferna tillskriver kravet allt mindre betydelse, en förskjutning har skett mot att färre tycker det är viktigt i stor utsträckning och att fler anser att det är viktigt i liten utsträckning.

Tabell 3:1 Betydelsen av finansiella styrmedel

God ekonomisk hushållning (%)	2008	2007
Inte alls	3	2
Liten utsträckning	19	16
Varken stor eller liten utsträckning	27	29
Stor utsträckning	51	53
Balanskravet (%)	2008	2007
Inte alls	4	1
Liten utsträckning	20	11
Varken stor eller liten utsträckning	19	21
Stor utsträckning	58	67

Balanskravets betydelse för den finansiella utvecklingen är enligt ekonomicheferna större än kravet på god ekonomisk hushållning. Sex av tio ekonomichefer redovisar uppfattningen att balanskravet i stor utsträckning påverkat den finansiella utvecklingen. Samtidigt redovisar en femtedel av ekonomicheferna uppfattningarna att kravet påverkat i liten utsträckning samt i varken stor eller liten utsträckning. Endast ett fåtal ekonomichefer redovisar uppfattningen att balanskravet inte alls haft någon betydelse för den finansiella utvecklingen. Noterbart är dock att allt fler ekonomichefer redovisar denna uppfattning. Även kravets betydelse totalt sett har minskat och påminner i detta avseende därmed om trenden för uppfattningar kring god ekonomisk hushållning. En närmare analys av respondenternas svarsmönster visar också att uppfattningar om de två kraven hänger nära samman, det vill säga att ekonomicheferna som tycker att kravet på god ekonomisk hushållning är viktigt anser också att balanskravet är viktigt och tvärtom. Det är endast i ett fåtal fall uppfattningarna om de två kraven skiljer sig åt på ett nämnvärt sätt.

Den samlade bilden av utvecklingen är således att de finansiella styrmedlen anses påverka i allt mindre utsträckning. Varför ekonomicheferna anser att de ekonomiska styrmedlen har mindre betydelse under 2008 än 2007 är av flera skäl svårförklarade. Inte minst därför att det nyligen införts en ny lagstiftning, men även för att det finansiella läget och prognoserna för den finansiella utvecklingen väsentligt försvagats. När de gäller formella krav har som tidigare nämnts en lagförändring nyligen skett, vilken innebär en stärkt fokus mot kravet på god ekonomisk hushållning. I ljuset av detta är utvecklingen begriplig så till vida att differensen mellan uppfattningarna om de två kraven betydelse minskat. Men samtidigt är förklaringen till den minskade differensen att balanskravets betydelse reducerats i större utsträckning än kravet på god ekonomisk hushållning. Det är i detta avseende svårt att finna någon logik i utvecklingen, men kanske förklaras det av att mätningarna genomförts under en alltför kort period. Om mätningarna fångat uppfattningarna innan lagförändringen, hade det kanske visat sig att kravet på god ekono-

misk hushållning påverkar i större utsträckning än tidigare. Notera emellertid att balanskravet fortfarande har en starkare ställning än kravet på god ekonomisk hushållning.

Det går inte heller att finna entydiga samband mellan de finansiella styrmedlens betydelse och den finansiella situationen – varken sett till den allmänna konjunkturen eller ekonomin i den enskilda kommunen. Om det hade varit så att uppfattningarna förändras i takt med konjunkturen, hade kraven i goda tider rimligen haft en mindre betydelse eftersom de allra flesta då lever upp till kraven. I så fall borde de två kravens betydelse öka när tiderna blir sämre och ekonomin allt mer ansträngd, men så är inte fallet när konjunkturen nu försvagas. Inte heller den finansiella ställningen i enskilda kommuner förefaller påverka uppfattningarna i denna fråga, utan det finns en spridning av uppfattningar oberoende av om kommunen har stark, svag eller genomsnittlig ekonomi.

Hur upprätthålls god ekonomisk hushållning?

I föregående avsnitt behandlas vilken betydelse god ekonomisk hushållning och balanskravet har för den finansiella utvecklingen. Vi vet alltså att de två kraven har ganska stor betydelse, men att den minskat något mellan 2007 och 2008. Utöver detta så har ekonomicheferna även ombetts värdera vilka åtgärder som är viktigast för att upprätthålla god ekonomisk hushållning i kommunen. Ekonomicheferna har här ombetts ange vilka som är de tre viktigaste åtgärderna utav de tio som finns angivna i tabell 3:2. Totalt sett under perioden 2005–2008 är det en åtgärd som tillskrivs särskild betydelse, nämligen produktivitetsökningar. Åtgärden har angetts vara den viktigaste åtgärden under tre av de fyra åren som mätningarna genomförts. I genomsnitt har 60 procent av ekonomicheferna angivit detta som en av de tre åtgärderna. Efter produktivitetsökningar utmärker sig åtgärderna förbättrade ekonomistyrningsprinciper, förbättrat politiskt ledarskap och neddragningar/minskat serviceutbud.

Tabell 3:2 Medel för att upprätthålla god ekonomisk hushållning

Åtgärder	2008	2007	2006	2005	Genomsnitt
N	230	93 ¹	215	222	
Förbättrade ekonomistyrningsprinciper	55	46	37	41	45
Produktivitetsökningar	51	60	61	68	60
Förbättrat politiskt ledarskap	50	28	42	36	39
Neddragningar/minskat serviceutbud	34	42	30	51	39
Förbättrad ekonomisk information	31	34	17	16	25
Förbättrat administrativt ledarskap	30	24	37	34	31
Förändrad organisation	22	30	16	21	22
Ekonomiutbildning av personal	10	12	11	6	10
Att fortsätta som tidigare	7	8	18	12	11
Ökade intäkter	5	16	12	14	12

Att förklara varför just dessa fyra åtgärder varit betydelsefulla under de senaste åren är svårt, inte minst därför att mätningar har genomförts under en allt för kort period. Det kan dock vara intressant att granska utvecklingen mellan 2007 och 2008, eftersom det utgör en brytpunkt i den ekonomiska utvecklingen. Det finns ett flertal trender som utmärker sig på ett sådant sätt att det fodras en kommentar. Förbättrat politiskt ledarskap är den åtgärd som ökat mest i betydelse mellan 2007 och 2008. En tolkning av situationen och utvecklingen är att betydelsen av det politiska ledarskapet ökar när tiderna blir sämre. Politikerna förväntas då träda fram och ta ansvar för kommunens ekonomiska och verksamhetsmässiga utveckling. Det starka ledarskapet tycks dock inte omfatta en realisering av olika besparingsåtgärder, utan i konkurrens med andra åtgärder anses det helt enkelt inte vara relevant. Åtgärden neddragningar/ minskat

¹ Svarefrekvensen för enkäten var 2007 lägre än övriga år, men den väsentliga skillnad vi ser i antalet respondenter för denna fråga förklaras av att frågan besvarats på ett felaktigt sätt. I frågan ombeds respondenterna besvara vilka som är de tre viktigaste medlen för att upprätthålla god ekonomisk hushållning, men under 2007 angav 101 av de 194 personerna som besvarades frågan i sin helhet fler alternativ varför de exkluderats i föreliggande sammanställning. Det var således endast 93 personer som besvarade frågan på ett korrekt sätt.

serviceutbud tillskrivs en allt mindre betydelse. Samtidigt minskar åtgärden produktivitetsökningar för första gången under perioden. Det talar för att det finns en viss förnöjsamhet med läget, vilket möjligen är en konsekvens av de gångna åren med goda finanser. Det kan samtidigt tyckas vara märkligt med tanke på de förändringar som nu sker i omvärlden.

Vid sidan av förbättrat politiskt ledarskap är det förbättrade ekonomistyrningsprinciper som tillskrivs en väsentligt större betydelse. När ekonomin försämras och verksamheterna kan komma att ställas inför svåra prioriteringar ökar betydelsen av välutvecklade och ändamålsenliga ekonomistyrningsprinciper. Observera också att åtgärden ökade intäkter minskar i betydelse, något som rimligtvis förklaras av förväntningarna på att skatteintäktsunderlaget försämras i takt med den vikande konjunkturen. Det bör med andra ord inte tolkas som att skatteuttaget kommer att vara oförändrat. En ökad uttaxering – eller i alla fall en återställning till tidigare nivå för de kommuner som minskat skatteuttaget under den gångna högkonjunkturen – är sannolikt att vänta.

Avslutning

Till sist: kravet på ekonomi i balans har fortfarande större betydelse än kravet på god ekonomisk hushållning, men differensen mellan de två kraven har minskat under perioden. Att balanskravet har en stark ställning förklaras sannolikt av att gränsen mellan positivt och negativt resultat har ett stort symboliskt värde men också för att kravet är specifikt. Det är helt enkelt enklare att förklara om balanskravet uppnåtts än om kommunen klarar av att leva upp till det allmänt hållna kravet på god ekonomisk hushållning. Detta behöver emellertid inte vara ett problem så länge balanskravet betraktas som en undre gräns för det finansiella resultatet. Eftersom räkenskaperna förs i nominella termer och avskrivningar baseras på historiska anskaffningsvärden fodras under normala omständigheter ett överskott som åtminstone är i paritet med inflationen, annars kommer det finansiella handlingsutrymmet att minska.

4. Ekonomichefer och redovisningsvärderingar

Av: Glenn Fihn

Den externa redovisningen i den kommunala sektorn anpassades under mitten av 1980-talet till den modell som användes i den privata sektorn. Den då gällande KRK-56-modellen ersattes av Kf/Lf-86-modellen. Grundbulten i KRK-56-modellen var bevarandet av det lagstadgade förmögenhetsskyddet. När sedan Kf/Lf-86-modellen ersatte KRK-56-modellen vid mitten av 1980-talet så frikopplades den kommunala redovisningsmodellen från lagstiftningens krav på förmögenhetsskydd. I början på 1990-talet togs kravet på förmögenhetsskydd bort från kommunallagen. Efter några år av ekonomisk kris i landet höjdes dock röster om att återigen införa ett krav på förmögenhetsskydd för kommunerna. Denna gång fick förmögenhetsskyddet namnet *balanskravet*. För att kunna understödja ett lagstadgat förmögenhetsskydd bedömdes det denna gången vara nödvändigt att införa en lag om kommunal redovisning. En sådan lag infördes under andra halvan av 1990-talet och den kom att baseras på den gällande lagstiftningen för privat sektor. Under 2000-talet har den privata sektorns redovisning och den kommunala sektorns redovisning gått skilda vägar igen. Inom den privata sektorns redovisning har det i allt större utsträckning, åtminstone för vissa typer av företag, blivit möjligt att värdera tillgångar till verkliga värden. Om kommunerna följer denna utveckling skulle det inte bara förändra värderingen av balans- och resultatposter. Det skulle givetvis också få effekt på förmögenhetsskyddet (balanskravet). Exempelvis skulle ett införande av återanskaffningsvärden istället för anskaff-

ningsvärden i relevanta fall göra det möjligt att få ett förmögenhets-skydd (balanskrav) som understödjer ett fysiskt kapitalbibehållande i stället för ett finansiellt kapitalbibehållande som den nuvarande redovisningsmodellen bygger på.

Föreliggande korta studie behandlar hur ekonomichefer i kommuner ställer sig till ett närmande till den privata sektorns redovisning och hur de ser på anskaffningsvärdesbaserad redovisning respektive redovisning baserad på verkliga värden. Tre frågor ställdes: (1) Hur ställer du dig till en harmonisering mellan den kommunala redovisningslagen å den ena sidan och IAS/IFRS samt årsredovisningslagen å den andra?; (2) Hur ställer du dig till nuvarande huvudprincip för värdering av tillgångar, det vill säga anskaffningsvärden/avskrivna anskaffningsvärden, i den kommunala redovisningslagen?; Hur ställer du dig till en värdering av tillgångar till verkliga värden i den kommunala redovisningslagen? Innan studiens resultat presenteras följer nedan en kort redogörelse av förrespektive nackdelar med olika värderingsmetoder i redovisningen så som de framställts i litteraturen av olika författare (se exempelvis Deegan och Unerman 2006; Kam 1990; Riahi-Belkaoui 2004).

Inom redovisningen används ett antal attribut för värdering av tillgångar och skulder. Dessa är anskaffningsvärden, återanskaffningsvärden, försäljningsvärden och nuvärden. Det förhärskande redovisningssättet är och har varit anskaffningsvärden. *Fördelarna* med **anskaffningsvärden** är: (1) att de fortfarande används (Accounting-Darwinism); (2) att de baseras på faktiska transaktioner (verifierbarhet/objektivitet); (3) att de baseras på realisationsprincipen (försiktighet i bedömningar); (4) att de underlättar utkrävandet av ansvar. *Nackdelarna* med anskaffningsvärden är att de inte alltid är relevanta vid beslutsfattande (orealiserade värdeökningar framkommer inte, jämförbarhet försvåras och överdrivna vinster redovisas vid prisökningar). I tider av inflation har återanskaffningsvärden lanserats som ett alternativ. *Fördelarna* med **återanskaffningsvärden** är: (1) att de är användbara vid beslut om framtiden; (2) att de är användbara vid utvärdering av ledningens tidigare prestationer; (3) att

jämförbarheten över tid och mellan organisationer förbättras, (4) att de kan användas för mätning av fysiskt kapitalbibehållande. *Nackdelarna* med återanskaffningsvärden är bland annat att det inte alltid är relevanta vid beslutsfattande (exempelvis kanske det inte är aktuellt med ett återanskaffande av samma typ av tillgång). *Fördelarna* med **försäljningsvärden** är: (1) att de ger information om organisationens anpassningsförmåga; (2) att bedömningsproblematiken med avskrivningar försvinner; (3) att posterna i balansräkningen blir additiva. *Nackdelarna* med försäljningsvärden är bland annat: (1) att relevansen med försäljningspriser på tillgångar kan ifrågasättas om inte tillgångarna skall säljas; (2) att hänsyn inte tas till nyttjandevärden; (3) att försäljningsvärden inte alltid finns tillgängliga; (4) att försäljningsvärdet på enskilda tillgångar ibland beror på försäljningsvärdet på en grupp av tillgångar. *Fördelar* och *nackdelar* med **nuvärdesbaserad redovisning** kommenteras inte då modellen är förenad med problem vid praktisk tillämpning.

Tabell 4:1 Hur ställer du dig till en harmonisering mellan den kommunala redovisningslagen å den ena sidan och IAS/IFRS samt årsredovisningslagen å den andra?

	Procent
Mycket negativ	9,2
Ganska negativ	17,0
Varken positiv eller negativ	55,9
Ganska positiv	16,2
Mycket positiv	1,7

Av ovanstående tabell framgår att en majoritet av ekonomicheferna varken är positiva eller negativa till en harmonisering mellan den kommunala redovisningslagen å den ena sidan och IAS/IFRS samt årsredovisningslagen å den andra. Av tabellen framgår också att det är fler ekonomichefer som är mycket negativa till en harmonisering än det är ekonomichefer som är mycket positiva. Förmodligen skulle det vara lättare att mobilisera ett motstånd mot en harmonisering än att mobilisera en grupp ekonomichefer för en harmonisering.

Tabell 4:2 Hur ställer du dig till nuvarande huvudprincip för värdering av tillgångar, det vill säga anskaffningsvärden/avskrivna anskaffningsvärden, i den kommunala redovisningslagen?

	Procent
Mycket negativ	0,0
Ganska negativ	7,9
Varken positiv eller negativ	33,6
Ganska positiv	47,2
Mycket positiv	11,4

Av ovanstående tabell framgår att en majoritet av ekonomicheferna är positiva till användandet av anskaffningsvärden/avskrivna anskaffningsvärden i den kommunala redovisningen. En mycket liten minoritet är negativ i någon utsträckning. Vidare kan konstateras att en stor minoritet intar en mellanställning och är varken positiva eller negativa.

Tabell 4:3 Hur ställer du dig till en värdering av tillgångar till verkliga värden i den kommunala redovisningslagen?

	Procent
Mycket negativ	11,4
Ganska negativ	34,6
Varken positiv eller negativ	34,6
Ganska positiv	17,1
Mycket positiv	2,2

Av ovanstående tabell framgår att en stor minoritet, närmare bestämt 46 procent av ekonomicheferna, är negativa till användandet av verkliga värden i den kommunala redovisningen. En minoritet på nästan 20 procent är positiva i någon utsträckning. Resterande del av ekonomicheferna intar en mellanställning och är varken positiva eller negativa.

Sammanfattning: Ekonomicheferna i kommunerna är förespråkare för anskaffningsvärden och omvänt inte förespråkare för verkliga värden. Man skulle kunna tro att de skulle vilja införa någon form av återanskaffningsvärden. Använt på visst sätt skulle återanskaffningsvärden kunna leda till ett förmögenhetsskydd (balanskrav) som vilade på ett fysiskt kapitalbibehållande och inte ett finansiellt kapitalbibehållande. Anskaffningsvärden i redovisningen är förenat med ett finansiellt kapitalbibehållande. Troligtvis räcker den anskaffningsvärdesbaserade redovisningen för att upprätthålla ett rimligt förmögenhetsskydd (balanskrav). Enligt forskningen har det visat sig att anskaffningsvärdesbaserad redovisning har överlevt under lång tid just därför att den är användbar vid beslutsfattande. Ställd inför en anskaffningsvärdesbaserad redovisning kan de kommunala beslutsfattarna själva göra en ungefärlig bedömning av prisförändringarnas effekter på resultatet. Detta förklarar troligen varför det inte finns något behov av verkliga värden i den kommunala redovisningen.

5. Redovisningen av pensionsåtagandet

Av: Pierre Donatella

Hur den kommunala pensionsskulden redovisas kan för en lekman uppfattas som en tämligen ointressant och betydelselös fråga. Men det är faktiskt den mest omdebatterad redovisningsfrågan i kommunsektorn sedan lagstiftningen förändrades 1998 och den så kallade blandmodellen infördes. Den stora skillnaden när blandmodellen infördes var att hela pensionsåtagandet inte längre skulle redovisas som en skuld i balansräkningen, utan istället skulle den del av pensionsskulden som avsåg tiden före 1998 redovisas som en ansvarsförbindelse inom linjen. Konsekvensen blir, redovisningstekniskt sett, en förbättring av resultatet eftersom räntan på den upparbetade skulden inte längre kostnadsförs. Detta kan betraktas som ett väsentligt avsteg från försiktighetsprincipen som annars har en mycket stark ställning i den kommunala redovisningen, men även ett avsteg från en rad andra centrala redovisningsprinciper. Kanske är det just därför modellen redan från början möttes av hård kritik från redovisningsprofessionen i kommunsektorn.

Inledningsvis var det ett flertal centrala aktörer som framhöll att blandmodellen var ändamålsenlig. Inte minst därför att den var en viktig del i arbetet med att implementera balanskravet på ett framgångsrikt sätt. Det befarades nämligen inom finansdepartementet att ohanterligt många kommuner redan från start skulle misslyckas med att uppnå en ekonomi i balans och att kravet därmed skulle förlora sin betydelse (Brorström med flera 2007). Genom en anorlunda redovisning kunde det finansiella resultatet förbättras och problemet undvikas.

Efter ett antal års debatterande avtog intensiteten, frågan fanns i bakgrunden men utspel i form av exempelvis debattartiklar var relativt ovanligt. Efter några år aktualiserades frågan återigen när ett antal kommuner valde att bryta mot lagstiftningen och redovisa hela pensionsåtagandet som en skuld i balansräkningen. Situationen komplicerades också av att en av dessa kommuner anmälades till Länsrätten i Vänersborg, eftersom domstolen gjorde bedömningen att det inte ansågs föreligga ett hinder för en redovisningsmodell som innebar en högre ambitionsnivå än vad lagstiftningen angav. Rättsläget var nu oklart.

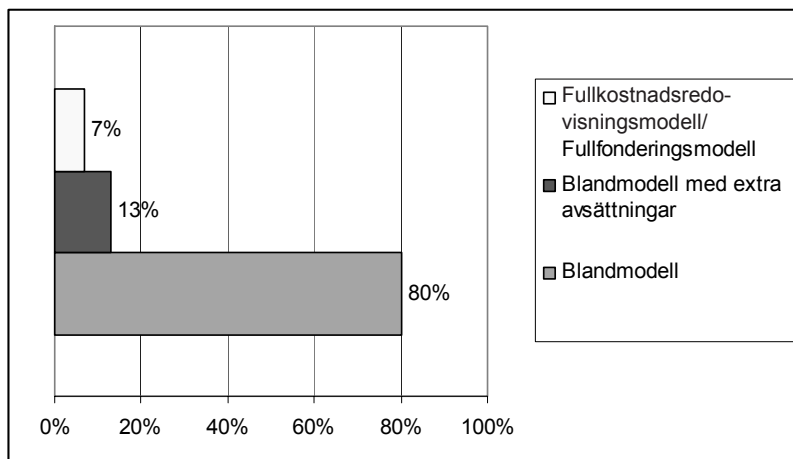
Ett antal år har nu passerat sedan domen hösten 2005, och det förefaller av allt att döma finnas en stark opinion för att avveckla blandmodellen. Ett stort antal debattartiklar undertecknad av centrala aktörer och skrivelser till regeringen i frågan vittnar om detta. Till och med personer som uppenbart var för införandet av blandmodellen förefaller nu ha övergivit sin tidigare ståndpunkt och anslutit sig till uppfattningen att en redovisning av hela pensionsåtagandet som en skuld i balansräkningen vore att föredra. Alliansregeringens i frågan ansvariga minister förefaller dock vara svalt inställd till en sådan förändring, varför det knappast är troligt att blandmodellen överges inom den närmsta framtiden.

Några frågor som väckts i debatten fodrar dock att undersökas närmare. En i sammanhanget fundamental fråga är hur många som övergivit blandmodellen för andra redovisningslösningar. En annan central fråga rör varför vissa kommuner har valt att överge blandmodellen och bryta mot gällande lagstiftning. En ståndpunkt som framförts i frågan är att vald redovisningsmodell är avhängigt kommunens finanser. En annan ståndpunkt är att det är en principfråga. Gustavsson och Lang (2007) har studerat fenomenet, och fastslår att samtliga kommuner som valt att bryta mot lagstiftningen har en mycket god ekonomi. Utifrån denna iakttagelse och intryck från genomförda intervjuer blir en av slutsatserna att även om företrädarna för kommunerna talar om vikten av en god redovisning och vikten av en redovisning baserad på bokföringsmässiga grunder, så före-

faller den ekonomiska verkligheten i slutändan ändå vara helt avgörande.

Börjar vi med en översikt av vilka redovisningsmodeller som tillämpas, visar det sig att 80 procent av kommunerna redovisar pensionsåtagandet enligt blandmodellen och därmed följer lagstiftningen. Därtill är det 13 procent av kommunerna som redovisar enligt blandmodellen men som väljer att göra extra avsättningar för pensionsåtagandet som avser tiden före 1998. Detta förfarande bryter till viss del mot principerna för gällande lagstiftning eftersom avsättningarna kostnadsförs och därmed förs in i balansräkningen. Det finns i vissa fall en del oklarheter rörande hur avsättningarnas omfattning bestäms. Två huvudinriktningar går dock att identifiera i föreliggande enkät. Den ena inriktningen är kopplad till pensionsskuldens storlek och i dessa fall är avsättningarna i flera fall förutbestämda. Den andra inriktningen består av kommuner som gör avsättningar utan tydliga ramar och regler, utan här avgör det finansiella resultatet storleken på avsättningen.

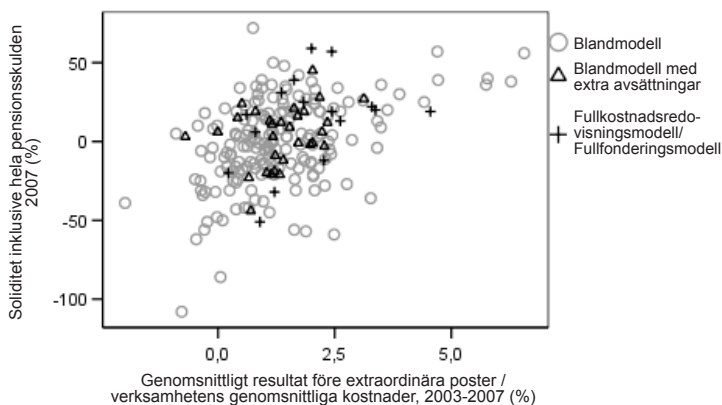
Diagram 5:1 Hur redovisas pensionsskulden?



Det är sju procent av kommunerna som valt att redovisa hela pensionsåtagandet som en skuld i balansräkningen (modellen benämns som fullkostnadsredovisningsmodell/fullfonderingsmodell). Det är med andra ord ett fåtal som valt denna modell och man kan tycka att det är mycket väsen för ganska lite. I vårt material är det ju trots allt inte fler än 16 kommuner som valt att helt överge blandmodellen, och antar man att det är representativt för alla kommuner rör det sig totalt sett om cirka 20 kommuner.

Till den andra frågan: varför väljer vissa kommuner att bryta mot lagstiftningen? På grundval av materialet i denna enkät finns det ingen möjlighet att på ett mer uttömmande sätt besvara frågan, utan vi får nöja oss med att besvara frågan om det finns ett samband mellan den finansiella utvecklingen och ställningen och vald redovisningsmodell. Tabellen nedan visar kommunernas finansiella ställning (soliditet inklusive hela pensionsskulden) och utveckling (genomsnittligt resultat före extraordinära kostnader i förhållande till verksamhetens genomsnittliga kostnader).

Tabell 5:1 Soliditet och genomsnittligt resultat i förhållande till hur pensionsskulden redovisas



Tabellen bekräftar till viss del påståendet att kommunerna som övergivit blandmodellen har starka finanser. En klar majoritet av kommunerna som redovisar enligt fullfonderingsmodellen har goda fi-

nanser, men det gäller ju även för många av kommunerna som valt att följa lagstiftningen. Detsamma gäller för flertalet av kommunerna som valt att redovisa enligt blandmodellen men göra avsättningar. En slutsats som kan dras på grundval av dessa observationer är att finanser inte uteslutande förklarar valet av redovisningsmodell för då borde kommunerna med starkast finanser rimligen valt att överge blandmodellen – och så är det inte. Däremot visar tabellen att finanserna totalt sett i kommunsektorn varit tämligen goda under de senaste fem åren, de allra flesta kommunerna befinner sig resultatmässigt – om resultat före extraordinära kostnader ställs i relation till verksamhetens kostnader – i ett intervall mellan noll och knappt tre procent. Det genomsnittligt resultat har för dessa kommuner därmed varit på en sådan nivå att en förändra redovisning rymts inom befintliga ramar för dem som vill. Samtidigt har vi närmast oss brytpunkten mellan en redovisning enligt blandmodellen och fullfonderingsmodellen och de resultatmässiga skillnaderna är inte längre påtagliga. Mönstret är tydligt i det avseendet att det inte är kommuner med svaga finanser som valt att överge blandmodellen. Goda finanser förefaller alltså vara en helt avgörande förutsättning för att blandmodellen skall överges, sen finns det rimligtvis ett flertal andra förklaringar.

Val av redovisningsmodell kan ha stor betydelse, men till syvende och sist handlar det om att utbetalningarna måste genomföras någon gång i framtiden. Och då gäller det givetvis att kommunerna har kapacitet att möta detta. Har beslut fattats utifrån information i exempelvis budgetdokument, årsredovisning och andra centrala dokument som inte ger en rättvisande bild av situationen är det ett stort problem. Det är kanske en av anledningarna till att ett antal kommuner helt eller delvis valt att överge blandmodellen. Men samtidigt är det aldrig förenligt med god redovisningssed att bryta mot en gällande paragraf med hänvisning till att den är obsolet. Det innebär en urholkning av de formella reglerna och kravens betydelse vilket på sikt kan leda till att även andra bestämmelser överges eftersom de helt enkelt inte anses passa. Den rätta lösningen, istället för att bryta mot lagstiftningen, vore att redovisa enligt blandmo-

dellen men samtidigt öppet visa på effekterna av pensionsåtagandet inom linjen. En annan aspekt som också är otillfredsställande när olika modeller tillämpas är att möjligheten till jämförelser går förlorad. Det visar inte minst den fristående studien av kommunala årsredovisningar som återfinns i slutet av denna rapport, där ett experiment konstruerats och experter och icke-experters omdöme används för att värdera situationen.

6. Kris och kontinuitet

Av: Björn Brorström

Dramatiskt förändras i skrivande stund den samhällsekonomiska utvecklingen. Helt enligt teorin så kommer efter en period av stark tillväxt, hög sysselsättningsnivå och starka finanser en period av avmattning och finansiella problem. Denna gång förstärks problemen av en misskött bolånemarknad i framförallt USA, vars konsekvenser har spridits över hela världen. En finansiell turbulens råder och det kommer att ta lång tid innan en återhämtning skett och världsekonomin kommer kanske aldrig att bli sig lik igen med hårdare reglerade lånemarknader och ekonomier. För kommunsektorn innebär förändringarna minskade skatteintäkter och ökade kostnader i verksamheten. Tämigen plötsligt, men inte oväntat är perioden av gynnsamma finansiella förutsättningar över för denna gång och budgetarbetet inför 2009 är betydligt tuffare än förmodat.

Hur väl rustade är kommunerna inför denna nya situation? Många kommuner har i den finansiella styrningen under senare tid tillämpat rekommendationen från Sveriges Kommuner och Landsting att det finansiella resultatet ska vara två procent av skatteintäkter och generella statsbidrag och många har också klarat kravet. Säkert är det många som idag ångrar att inte kravet ställdes högre när intäkterna rusade iväg. I så fall hade det funnits mer i ladorna idag. Dessvärre är det så att beredskapen och förutsättningarna hade kunnat vara bättre och många kommer att få problem.

Nästa fråga är då vilka institutionella och organisatoriska förutsättningar som kommunerna har för att möta en ny situation och ge-

nomföra nödvändiga förändringar. Kommuner med en hög grad av adaptiv effektivitet kan antas vara bättre rustade för att hantera nya förutsättningar. Kommuner som har satsat alla resurser på att åstadkomma en allokativ effektivitet däremot har ett bekymmersamt läge. Adaptiv effektivitet stöds av organisatoriska egenskaper som befrämjar förändring medan allokativ effektivitet stöds av egenskaper som befrämjar kontinuitet. Utifrån samhällsekonomisk teori har egenskaper identifierats som stödjer kontinuitet respektive förändring. I Brorström och Siverbo (2001) finns en närmare beskrivning av teoribildningen, egenskaperna och kopplingen till begreppen kontinuitet och förändring. Utifrån principiella resonemang har därefter en operationalisering skett för att kunna tillämpa egenskaperna i en kvantitativ studie. Totalt sett har åtta egenskaper formulerats, där fyra kopplats till kontinuitet och fyra till förändring. Kontinuitetsegenskaperna är fokus på den dagliga uppgiften, samarbete, stabil bemanning och förtroende. Förändringsegenskaperna är öppenhet, möjligheter att pröva/experimentera, utrymme för protest och nyfikenhet. Det är viktigt att notera att det är vi som har definierat egenskaperna och hänfört dem till kontinuitet respektive förändring. Vi gör det på goda grunder, men självfallet finns det möjligheter att problematisera våra begrepp och kopplingarna till egenskaperna.

I enkäten ställdes frågan om respondenten instämmer i eller inte instämmer i att egenskaperna är utmärkande för ekonomichefens kommun. För varje egenskap beräknades balansmått där de som icke instämmer subtraheras ifrån de som instämmer, och därefter sätts måttet i relation till antalet som bevarat frågan. Ett balansmått på 100 innebär att alla instämmer, ett balansmått på minus 100 att ingen instämmer och ett balansmått på noll innebär att lika många tar avstånd från påståendet som de som instämmer. Beräkningar har gjorts för varje enskild egenskap men också samlat för begreppen kontinuitet respektive förändring. Jämförelsedata föreligger från 2005, vilket innebär att vi förfogar över en jämförelse som omfattar fyra på varandra följande år. Nedan redovisas värden för samtliga åtta egenskaper kopplat till de två grupperna.

Tabell 6:1 Värde för kontinuitet och förändring

Värde för kontinuitet	2005	2006	2007	2008
Fokus på den dagliga uppgiften	74	72	72	78
Samarbete	57	68	60	64
Stabil bemanning	57	71	62	53
Förtroende	46	52	44	47
<i>SUMMA</i>	<i>234</i>	<i>263</i>	<i>238</i>	<i>244</i>
Genomsnittligt värde	59	66	60	61
Värde för förändring	2005	2006	2007	2008
Öppenhet	44	52	55	54
Möjligheter att pröva/experimentera	8	16	15	9
Utrymme för protest	-2	6	11	8
Nyfikenhet	-3	11	21	15
<i>SUMMA</i>	<i>47</i>	<i>85</i>	<i>102</i>	<i>86</i>
Genomsnittligt värde	12	21	25	22

Det genomsnittliga värdet för kontinuitet är 61 och det genomsnittliga värdet för förändring 22. Oomtvistligt utmärks kommunerna av kontinuitet. En jämförelse på totalen över tid visar att värdet för kontinuitet är något högre 2008 jämfört med 2005 och att 2006 utgör en toppnotering. I stort sett är det dock samma nivå som gäller över hela perioden. För förändring gäller att en ökning skett mellan 2005 och 2008, men en viss minskning skedde mellan 2007 och 2008. Några dramatiska förändringar handlar det inte om. En obalans föreligger mellan kontinuitet och förändring och om man så vill mellan allokativ effektivitet och adaptiv effektivitet. Kommunerna är framförallt duktiga på att göra det som de redan gör och sämre på att skapa förutsättningar för förändring. Det är större skillnad 2008 än 2007 men skillnaden är marginell. Det kan ändå tyckas vara märkligt att förändringsbenägenheten avtar på väg in i besvärlig ekonomisk situation. Ett perspektiv på tillståndet erhålls om egenskapen öppenhet exkluderas i beräkningen av det samlade balansmåttet för kontinuitet. Denna egenskap är ju mer allmän och abstrakt och synnerligen positivt värdeladdad. Exkluderas egenskapen blir balansmåttet 11 2008 vilket är en försämring jämfört med 2007 med fyra procentenheter. Balansmåttet för 2005 mätt på detta sätt är ett. Det-

ta år var balansmåttan negativa för både utrymme för protest och nyfikenhet.

Det högsta värdet under den studerade perioden har tilldelats egenskapen fokus på den dagliga verksamheten 2008. Balansmättet är 78 och bakom det döljer sig att endast två respondenter har ansett att egenskapen utmärker kommunen i liten utsträckning. Det förefaller således vara synnerligen typiskt för kommunerna idag att uppmärksamheten är stor på att genomföra verksamhet. Denna tydliga betoning på verksamhet föranleder några reflektioner. I Brorström (2008) visas att kommunerna i sina strävanden efter att tydliggöra identiteten och skapa varumärken i mycket liten grad framhåller sin verksamhet. Här är det geografiskt läge och historiska omständigheter som lyfts fram och inte en väl fungerande kärnverksamhet. I det sammanhanget tas kärnverksamheten för given och är ingen del av kommunens profil. En annan reflektion kan göras utifrån en annan fråga i enkäten där respondenterna tog ställning till egenskapen produktionsorientering. Balansvärdet här är 17. Orsaken till den betydande skillnaden är sannolikt att produktionsorientering har en negativ klang. Det refererar till en onyanserad fokus på att genomföra verksamhet effektivt utan beaktande av kvalitet.

Skillnaderna över åren är tämligen måttliga med några undantag. En betydande förändring uppvisar utvecklingen från 2006 till 2008 vad gäller stabil bemanning. Balansmättet var här 71 under 2006 och 53 under 2008. Värderingen är ett uttryck för en ökad personalomsättning i kommunerna som följd av pensioneringar. En bidragande förklaring kan också vara majoritetsskiftet 2006 som ledde till förändringar i den politiska ledningen och också skiften i tjänstemannaledningen. Var fjärde kommundirektör lämnade sin post under 2007 enligt uppgift i Dagens samhälle (2007-10-16).

Det finns en viss obalans mellan kontinuitet och förändring. Ekonomieferna värderar egenskaper som befrämjar kontinuitet starkt. Det råder en stark orientering mot den dagliga verksamheten och denna förenas med förtroende, samarbete och stabil bemanning.

Denna bild av stabilitet och samstämmighet förenas med en hög grad av öppenhet som tillåter att nya influenser kommer fram. Den samlade bilden kompletteras också av relativt måttliga värderingar graden av nyfikenhet, utrymme för protest och möjligheter att pröva/experimentera.

7. Reformera eller inte reformera – det är en fråga

Av: Rolf Solli

Om återskapande och nyskapande

Reformera betyder att återskapa (av latin *re* "åter" och *formare*, "forma", "dana"). Själva grundtanken med att reformera är att ta bort det gamla som är dåligt och behålla det som är bra. Som princip måste det vara en ganska god idé att reformera vad det nu kan vara som behöver reformeras. Om det behövs en förändring verkar reformer vara det rationella instrumentet eftersom det bygger på ett slags planmässighet med ett antagande om vad som är önskvärt som grund. Det är också rationellt i den meningen att det antas vara känt vad förändringen skall leda till. Man skulle kunna säga att reformer bygger på ett antagande om objektivitet, det finns en sanning och den är rätt. Förändring är självklart en del av reformeringen men det finns alltså också ett moment av bevarande av det gamla.

Reformer kan delas in i olika slag. Den grupp som det är lättast att tänka på kan vi kalla strukturreformer. Hit hör sådant såsom kommunreformer, stadsdelsreformer, beställar-utförarmodeller. Dessa reformer tar bäring på just organisationsstruktur det vill säga att organisationsschemat skall förändras för att uppsatta mål skall kunna nås. En annan typ av reformer är strukturneutrala, de kan tillämpas oavsett vilken organisationsstruktur de verkar i. Genomgående för de senare är att de tar bäring på hur styrning går till och ignorerar resten. Exempel på dessa styrreformer är införande av model-

ler som resultatenheter, balansräkningsenheter, målstyrning, prestationsersättning och kundvalsmodeller. En tredje typ av reformer riktar sig direkt till verksamheten, produktionen, och är oberoende av både styr- och strukturreformerna. Exempel på verksamhetsreformer i tiden är evidensbaserings och ofta kvalitetsstyrning. Här är vi mest intresserade av de två förstnämnda typerna av reformer, det är de som hör hemma inom det man brukar kalla den administrativa domänen men gränsar bitvis också till den politiska domänen (Kouzes och Mico 1979).

Mode eller sed – inspirationen

Reformer kommer någonstans ifrån, de är inte av okända makter givna. Det är inte särskilt ovanligt att hävda att det rör sig om mode. Särskilda modecentra kan leverera lösningar som går att översätta till än den ena och än den andra praktiken (Tarde 1890/1962; Czarniawska 2005). Ett sätt att följa moden är att följa reformer utifrån vad de kallas, förekomsten av namn visar färdvägen. Namnet är dock inte hela sanningen, ibland apar man efter någon annan utan att använda namnet (Solli och Demediuk 2005).

Modecentra i all ära, de är långt ifrån hela förklaringen till varför reformer tar den form de gör. Om det vore frågan om revolution skulle det kunna vara så, men nu är det reformer det handlar om. Modecentrans begränsade inflytande står bland annat att finna i att reformer tycks resa både fram och baklänges. I Sverige gör man det som gjordes i Australien för tio år sedan och där gör man det man i svenska kommuner gjorde för 15 år sedan (Solli och Demediuk 2007). Det som är nytt för någon kan vara gammalt för en annan. Vid närmare granskning går det också att leda i rimligt bevis att i själva verket upprepar vi invanda lösningar väl så ofta, fast vi ser dem som nya. Det senare förutsätter att vi, det vill säga som organisationer har förmåga att glömma så pass mycket att vi kan tillåta oss att kalla en gammal idé för ny. Det finns ganska många exempel på det senare (se till exempel Carmona och Perez-Casanova 1993; Brunsson 1998). Vilka idéer som på något sätt stannar kvar och blir det gamla som skall bevaras är inte helt klart, men det tycks vara en

viktig egenskap hos moderna organisationer (Røvik 1996). Albert Danielsson (Danielsson 1983) använder en annan metafor, och ser gamla lösningar som något som lämnar spår i form av sediment, på det sättet blir gamla lösningar delar av nya.

För att förstå kombinationen av mode och tradition, sed, kan man få hjälp av Gabriele Tarde (1890/1962). I hans begreppsapparat behöver en idé för att få framgång vara logiskt rimlig men också förnuftig. Detta betyder att idéer som prövats i liten skala kan användas i en större skala. Fungerar de i liten skala är det antagligen för att de inte strider mot den rådande ordningen. Vidare kan man på goda grunder anta att det som presenteras som nya lösningar innehåller inslag av både gamla lösningar och idéer. Mode blir mer katalysatorer än lösningsgivare.

Ett annat sätt att uttrycka samma sak på är att se tradition, det rådande institutionella arrangemanget (Brorström och Siverbo 2001) om man så vill kalla det, som en fråga om sed. En konsekvens av detta är att begreppet god sed ligger nära till hands. Inom redovisningsområdet hänvisas, när det är brist på regler, till den goda redovisningsseden som då skall utgöra rättesnöre. I och för sig betyder god redovisningssed att man skall följa en representativ elit. Men nog är det så att där det är svårt att hitta eliten blir den goda seden ganska lätt att hitta i form av att ta reda på hur de flesta gör, den närmsta framtiden ser ungefär ut som det är.

Spår av den goda seden – enkäten

Enkäten som står i fokus nu innehåller med jämna mellanrum frågor som kan göras till föremål för tolkning om reformläget. Frågan har formulerats något annorlunda varje gång men det finns goda möjligheter att jämföra i alla fall. Här skulle man alltså kunna tala om att studera den goda seden avseende reformer och särskilt då var det verkar vara på väg. I tabell 1 görs ett försök att redovisa förekomst av reformtyper åren 2005 och 2008.

Tabell 7:1 Genomförda och tillämpade reformer och pågående utredningar om eventuellt införande.

	2005	2008	2008
	Tillämpades	Tillämpades	Införande utreds
Bolagisering	95	98	20
Privatisering	71	54	44
Beställar-utförarmodell	30	37	12
Kommunstyrelsen som "enda" nämnd	12	21	22
Kommundelsnämnd	9	11	3
Målstyrning	173	199	15
Nyckeltalsjämförelse	154	189	21
Resultatenheter	126	154	11
Balanserade styrkort	55	55	32
Balansräkningensheter	45	51	19
Prestationsfinansiering	43	44	22
Kundval	16	30	41
Kvalitetsstyrning	64	68	50
Processtyrning	22	34	34

Som nämnts är undersökningarna inte helt jämförbara. Det är till exempel inte, som framgår av tabell 1 så att antalet kommuner med kommundelsnämnder ökat under perioden, snarare är det den bättre svarsfrekvensen 2008 som ger utslag. Marginella förändringar skall alltså tolkas med försiktighet. Men de stora dragen, det vill säga seden kan med fog antas framgå.

Dominerande reformmodeller är målstyrning, nyckeltalsjämförelser och resultatenheter, det vill säga vad som här kallas styrreformer. Målstyrning är ett gammalt ideal och har hängt i åtminstone sedan programbudgeteringen introducerades av dåvarande Kommunförbundet i slutet av 1970-talet. Hur mycket kritik (Rombach 1991) metoden än får hänger den kvar av den anledningen att den framstår som rationell i en budgetkopplad organisation. Nyckeltalsjämförelser är en ännu äldre, spår av längtan efter jämförelse finns i

alla fall sedan 1930-talet (Bergevärn och Olson 1987). Resultatenheter tillhör de yngre modellerna och börjar först på 1980-talets senare del (Brorström 1986) fast det är ju cirka 20 år sedan. En kommun som håller sig till god sed verkar hålla på med målstyrning, resultatenheter och gör jämförelser med andra kommuner. Inget tyder på nedgång i detta, nya lösningar kommer alltså att ha inslag av dessa reformer och då som komponenter.

Privatisering och kundvalsmodeller verkar vara under övervägande. Privatisering är i och för sig ingen nyhet (Bryntse 2000) men har av olika anledningar fått en ny skepnad. På skolans område är det allt vanligare och även inom så speciella område som socialtjänsten är det ingen riktigt konstig fråga (Liljegren 2008). Kundvalsmodellerna ligger i linje med trenden om riskspridning som slår igenom på många andra områden. Genom att kunden/klienten/patienten eller vad de kallas sätts i valsituationer får de skylla sig själva om de väljer fel. Det är inte bara finansmarknaden som fungerar så (Forsslund 2008), det gäller också allt mer inom den offentliga sektorn (Power 2004).

Måttfullhetens (o)dygd

I den här uppsatsen förfäktas alltså idén att seden är viktig för hur framtida reformer kommer att se ut. Det är inget radikalt på den fronten. Svaga men tydliga signaler om ökad valfrihet för kunder av olika slag finns att se i enkäten. Allt annat konstant kan man alltså inte vänta sig några större reformer inom den närmaste framtiden. Men, enkäten genomfördes innan finansmarknadens härdsmläta var ett faktum. Gamla modecentran som England sätter allt tydligare ner foten när det gäller E-government, medborgarna skall få mer och bättre information innan de gör sina val. Ännu ser vi inte effekter av varken det ena eller det andra, men vi får se hur det blir. Mest troligt är att kommuner kommer att göra som de brukar.

8. Sammanslagning av ekonomifunktioner

– men vad är en ekonomifunktion?

Av: Gustaf Kastberg

Inom KFi har vi på senare tid börjat uppmärksamma ett fenomen som inom managementforskningen varit något eftersatt, nämligen vad som händer när organisationer delvis börjat slå sig samman. Det handlar inte om att två kommuner går samman, vilket vi sett mycket av och vet en hel del om, utan istället om när vissa funktioner väljs ut och fusioneras. Inom företagsvärden kallas sådana arrangemang joint ventures. Men medan det inom företagsvärden i regel finns en tanke om utveckling och tillväxt handlar det inom den offentliga sfären snarast om att minimera och reducera onödiga kostnader bland annat genom att identifiera stordriftsfördelar. Inom ett projekt som är beräknat att slutföras under hösten 2008 har sammanlagt nio kommer deltagit i en jämförande studie där olika aspekter av ekonomifunktionerna relaterats till varandra. Ett av de preliminära resultaten är att det förefaller finnas ett visst samband mellan kommunstorlek och den relativa mängd resurser som sätts.

I årets enkät tar vi fasta på detta fenomen och uppmärksammar hur utbrett det förefaller att vara med mer långtgående samarbeten eller utläggande av delar av eller hela ekonomifunktionen. Med den första frågan som presenteras nedan var syftet att utröna i vilken utsträckning alternativet med att lägga ut delar av ekonomifunktio-

nen i landets kommuner förefaller övervägas. Resultatet föll ut enligt nedan:

Tabell 8:1 I vilken utsträckning har det förekommit diskussioner om att delvis lägga ut uppgifter, som ekonomifunktionen annars skulle ha skött, på externa leverantörer?

	Frekvens	Procent
I mycket låg utsträckning	66	30
I ganska låg utsträckning	72	32
I varken hög eller låg utsträckning	46	21
I ganska hög utsträckning	33	15
I mycket hög utsträckning	5	2

Vad som kan konstateras är att i cirka en tredjedel av kommunerna förekommer det diskussioner i mycket liten utsträckning, vilket mycket väl skulle kunna tolkas som att inga diskussioner alls förs. Ännu fler har endast i liten utsträckning diskuterat det. Andelen som mer intensivt diskuterat frågan om att lägga ut ekonomifunktionen är relativt liten och landar på cirka 15 procent medan endast drygt två procent beskriver det som en mycket het fråga. Tabellen nedan beskriver sedan i vilken utsträckning uppgifter faktiskt lagts ut och där framgår det att det är färre som gjort den än som pratar om det:

Tabell 8:2 I vilken utsträckning lägger ni ut uppgifter som annars, som ekonomifunktionen annars skulle ha skött, på externa leverantörer?

	Frekvens	Procent
I mycket låg utsträckning	107	48
I ganska låg utsträckning	73	33
I varken hög eller låg utsträckning	31	14
I ganska hög utsträckning	10	5
I mycket hög utsträckning	2	1

I enkäten ställdes emellertid ytterligare en fråga som syftade till att fånga i vilken utsträckning kommuner diskuterar att över gränserna samverkar kring olika delar av ekonomifunktionen. Det är ju ett alternativ till att lägga ut på entreprenad. Av tabellen framgår det bland annat att fler diskuterar samverkan kommuner emellan än utkontraktering:

Tabell 8:3 I vilken utsträckning har det förekommit diskussioner om att samverka med andra kommuner för att fullgöra centrala arbetsuppgifter inom ekonomifunktionen?

	Frekvens	Procent
I mycket låg utsträckning	48	22
I ganska låg utsträckning	59	27
I varken hög eller låg utsträckning	58	26
I ganska hög utsträckning	44	20
I mycket hög utsträckning	12	5

Granskas sedan i vilket utsträckning det faktiskt sker samarbeten blir bilden följande:

Tabell 8:4 I vilken utsträckning samverkar ni med andra kommuner för att fullgöra centrala arbetsuppgifter inom ekonomifunktionen?

	Frekvens	Procent
I mycket låg utsträckning	103	46
I ganska låg utsträckning	46	21
I varken hög eller låg utsträckning	50	22
I ganska hög utsträckning	23	10
I mycket hög utsträckning	1	1

46 procent menar att det sker i mycket låg utsträckning, vilket förmodligen skall tolkas som att det inte sker alls. Samtidigt finner man i andra änden bara knappt en halv procent som menar att det sker i mycket hög utsträckning. Förmodligen är det ett av de få exemplen

som finns där kommuner gått samman och skapat en gemensam ekonomifunktion som står för det svaret. En mer övergripande tolkning av resultatet är att frågan om sammanslagningar knappast kan beskrivas som brännhet men att det faktiskt finns ett antal kommuner i landet som överväger frågan på allvar.

Resultaten som redovisats i tabellerna indikerar att det är relativt få som utkontrakterat eller etablerat samarbeten kring driften av ekonomifunktionen. Men samtidigt går det att läsa resultaten som att vi kan förvänta oss mer av denna vara. Det är fler som diskuterar det samtidigt än som gör det vilket kan indikera att fler kommer att testa olika former av samarbeten och utkontraktering under de närmaste åren. Den uppmärksamhet de få men mer konkreta diskussionerna om sammanslagningar eller utkontrakteringar genererat torde spå på intresset ytterligare.

Vad kan då vi som forskare bidra med till diskussionen på ett så tidigt stadium, med få dokumenterade erfarenheter från försök att lägga ut kommuners ekonomifunktion? Det preliminära resultatet från det pågående jämförelseprojektet av ekonomifunktioner ger en indikation på en viktig aspekt av problematiken som bör finnas med i diskussionen, nämligen vad ekonomifunktionen egentligen är? I diskussioner kring sammanslagning förefaller ofta ekonomifunktionen likställas med ekonomiadministration och därtill hörande sysslor. Ekonomifunktionens sysslor definieras också som något fristående från den övriga verksamheten. Ekonomisk information samlas in, processas och återknyts sedan till berörda enheter genom exempelvis budgetuppföljningar. Med ett sådant betraktelsesätt blir sammanslagningar oproblematiska och synergierna lätta att räkna hem.

Men samtidigt går det att beskriva ekonomifunktionen som något som är integrerat med den övriga verksamheten och som inte kan formas och utvecklas oberoende av vad som händer i organisationen för övrigt. Den trend som pekats ut inom forskningen kring ekonomistyrning, både beträffande privat och offentlig verksam-

het, har varit att utvecklingen går mot en integration av verksamhet och ekonomi, vilket bland annat gör att många värjer sig för att tala om ekonomistyrning och hellre talar som verksamhetsstyrning. Med ett sådant perspektiv på ekonomifunktionen blir det svårare att skilja ut den och eftersom ekonomifunktionens rutiner är integrerade med övrig verksamhet blir det svårare att identifiera och räkna hem synergier.

En lösning på problematiken är givetvis att endast delar av ekonomifunktionen slås samman med andra kommuners dito eller att endast vissa delar väljs ut för utkontraktering. Oavsett vilket, måste processen inledas med frågor om vad vi egentligen vill med vår ekonomifunktion, vad skall den ha för kompetens och med vilken sorts stöd är vi nöjda? Förmodligen är det frågor som också borde resas i många av de kommuner som inte överväger en sammanslagning.

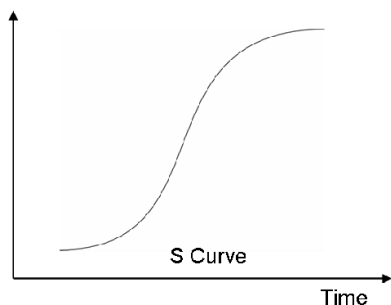
9. Moderna politiska organisationer och S-kurvan

Av: Sven Siverbo

Organisationsmoden kommer och går i den svenska kommunsektorn. Under ett drygt decennium har det varit modernt att förändra den politiska organisationen genom att införa beredningar under kommunfullmäktige och att avveckla facknämnderna till förmån för en modell där kommunstyrelsen i praktiken tar över allt ansvar för verksamhetsdriften. I flera av dessa organisationer genomförs därtill en förändring där fackförvaltningarna avvecklas och en stor gemensam förvaltning skapas. Först med denna form av förändring var en handfull kommuner som i mitten av 1990-talet upplevde att de behövde utveckla demokratin och – kanske framförallt – förbättra ekonomin.

Spridning av organisatoriska moden följer enligt den inflytelserike innovationsforskaren E. M. Rogers en så kallad S-kurva (se figur 9:1). I början är det bara ett fåtal organisationer som inför ett mode och först när dessa organisationers förändringar blivit kända och utvärderade anammas modet av ett större antal organisationer och uppfattas mer allmänt som modernt. Efter ytterligare en tid har de flesta intresserade infört modet och bara ett fåtal eftersläppare väljer att ansluta sig, därigenom har S-kurvan formats. Därefter institutionaliseras modet i organisationerna och betraktas inte längre som mode eftersom det tas för givet, eller så sker en period av avveckling till förmån för nästa trend som med hög sannolikhet också följer S-kurvan.

Figur 9:1 S-kurvan



En pessimistisk – men måhända realistisk – bedömning är att även dagens mode avseende politisk organisation kommer att möta sitt öde i form av minskat intresse och (eventuellt) avveckling. Syftet med den här rapporten är att analysera var någonstans i S-kurvan den ovan beskrivna moderna politiska organisationen befinner sig. Kan tecken på avmattning skönjas? Underlaget är KFi:s ekonomihfvensenkäter åren 2006 och 2008. Följaktligen baseras analysen på två mättillfällen, där för övrigt svarsfrekvensen skiljer sig åt något (74 respektive 81 procent).

Resultatet från undersökningarna 2006 och 2008 presenteras i diagram 1. Av diagrammet framgår att andelen kommuner med infördd beredningsorganisation har ökat från nära 10 procent till över 15 procent mellan 2006 och 2008. Andelen som är i nära förestående att genomföra en sådan förändring har minskat, men å andra sidan är det något fler som utreder frågan. Totalt sett förefaller tillämpandet av och intresset för beredningar ha ökat i sektorn.

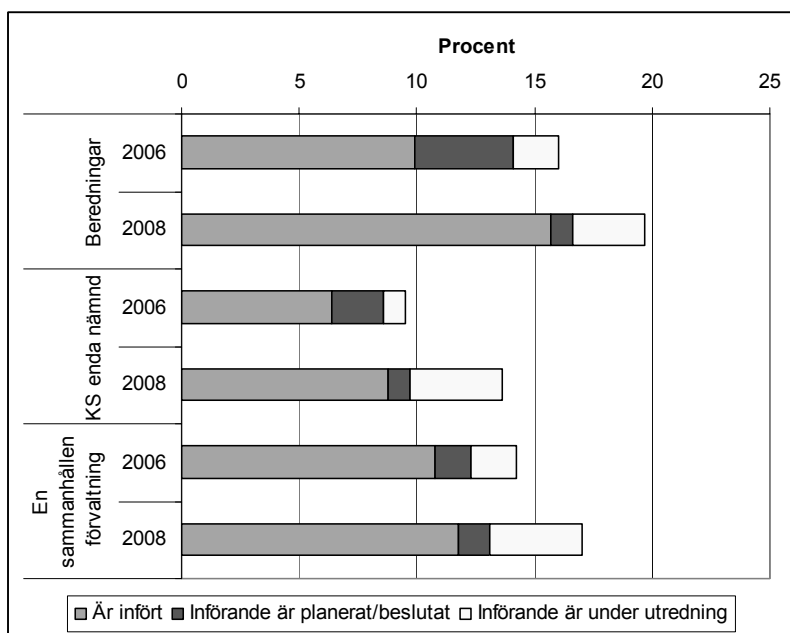
Även att låta kommunstyrelsen vara den enda nämnden har uppenbarligen blivit vanligare men det är ännu inte fullt nio procent av kommunerna som har genomfört en sådan förändring. Det tycks dock snart kunna bli nära tio procent och efter ytterligare en period ännu fler eftersom flera kommuner tycks överväga frågan.

I diagrammet presenteras även förekomsten av att samla all verksamhet i en gemensam förvaltning. Det framgår att också denna or-

ganisationsform har blivit vanligare, dock med en lägre ökningstakt än för de båda andra organisationsformerna. Ett flertal kommuner förefaller dessutom utreda en förändring av organisationen i denna riktning.

Sammantaget har det alltså blivit vanligare med "modern" politisk organisation. Andelen kommuner som har infört beredningar, gjort kommunstyrelsen till enda nämnd och slagit samman fackförvaltningarna har ökat mellan 2006 och 2008.

Diagram 9:1 Andel kommuner med nydanande politisk organisation 2006 och 2008



Frågan är då hur denna utveckling ska tolkas. Det som utmärker början och slutet på S-kurvan är att antalet nya organisationer som genomför förändringen inte ökar särskilt mycket mellan två tidsperioder. Det innebär att den ökning som noteras i kommunsektorn mellan 2006 och 2008 är ett uttryck för att dagens form av modern

politisk organisation befinner sig i det stadium av S-kurvan där spridning fortfarande sker i relativt hög takt. Att många kommuner utreder införande är ett tecken på samma sak. Vad som möjligtvis skulle tala för att intresset i kommunsektorn håller på att mattas är att andelen kommuner som har planerat eller fattat beslut om införande är färre 2008 än 2006. Det beror emellertid sannolikt på att mätningen 2006 gjordes precis inför en ny mandatperiod och att kommuner är som mest benägna att göra stora förändringar av sin politiska organisation vid den tidpunkten.

På det hela taget tycks alltså modern politisk organisation – så som det definieras i det här kapitlet – fortfarande vara modernt och under spridning i sektorn. Efter 2010 års ekonomichefsenkät vet vi om spridningstakten nu är som högst och om vi snart går över i en fas med minskat intresse och färre nya användare, det vill säga i S-kurvans slutfas.

10. Har chefstjänstemän möjlighet att påverka kommunens ekonomi?

Av: Nomie Eriksson

Den kommunala verksamhetens ledningsfunktioner är intressanta att studera när det gäller vilka av dem som har möjlighet att påverka kommunen. Eftersom det är flera ledningsfunktioner som kan komma i fråga, har detta kapitel som syfte att med hjälp av den kommunala ekonomichefsenkäten undersöka om chefstjänstemän i kommunen har någon möjlighet att påverka kommunens ekonomiska ställning och utveckling.

Det som kännetecknar kommuner är deras mångfasetterade verksamhet som spänner över områden alltifrån det ofödda barnets behov till den åldrande befolkningens behov. Det är inte bara de politiska besluten som styr kommunala tjänstemän utan även den ekonomiska verkligheten utgör såväl möjligheter som hinder för kommunal utveckling. Kouzes och Mico (1979) använder begreppet domänteori som hjälpmedel för att förklara välfärdsproducerande organisationers särart. Med hjälp av denna teori kan kommunala tjänstemän såsom ekonomichefer, kommunchefer och övriga förvaltningschefer förstås utifrån det som kallas för den administrativa domänen.

Domäner i offentlig verksamhet

Vad är det då som kännetecknar den administrativa domänen i förhållande till de två övriga: politisk domän och professionell domän? Det är att de styrs av politiska beslut och regleringar som skall kon-

kretisera dem så att anvisningar och regler kan styra kommunens verksamma professioner som exempelvis sjuksköterskor och läkare. Betydelsen av chefstjänstemännens ledarskap skall ses i ljuset av att det utövas bland politiska beslutsfattare och autonoma professioner. Detta förhållande beskär chefstjänstemännens möjlighet att få effekt av beslut eller annat som skall genomföras. Det är med andra ord inte lätt för vare sig en ekonomichef, förvaltningschef eller kommunchef att i vardagen påverka kommunens ekonomiska ställning och utveckling. Ändå är det ofta dessa tjänstemän som medierna uppmärksammar om kommunen utvecklas negativt i ekonomiskt och utvecklingsmässigt hänseende.

Företrädare för de olika domänerna har skilda sätt att behandla uppkomna situationer och att genomföra beslut. Då samtliga domäner uppfattas som legitima måste de samordnas med hjälp av förhandlingar och kompromisser mellan domänernas företrädare. De har också olika sätt att kommunicera inom den egna domänen, mellan domänerna och ut till medborgarna. Det gör att det finns flera och parallella strukturer i en kommun. Det politiska ledarskapet kan förändras genom allmänna val och påverka chefstjänstemännens ledarskap lika väl som traditionernas påverkan är stark på professioner, vilket gör att de inte alltid vill genomföra beslutade förändringar (Sahlin-Andersson 1999). Det kan därför antas att de olika sätt som ledarskap kan förverkligas på i en kommun beror på i vilken domän ledarskapet utövas lika väl som det i hög grad påverkas av de övriga domänernas ledarskap.

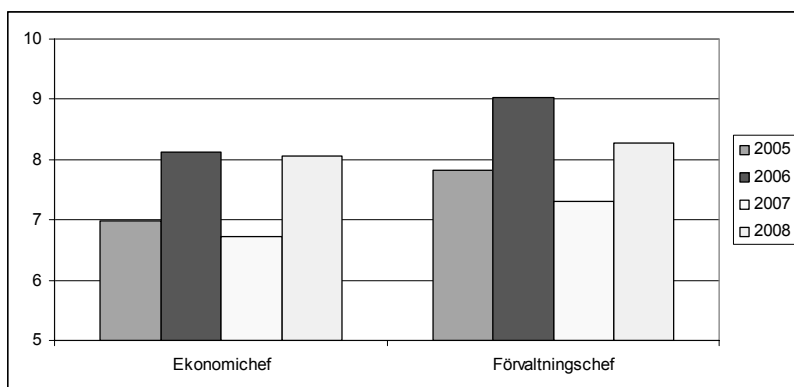
Med ovanstående inledning som utgångspunkt skall chefstjänstemännens möjlighet att påverka kommunens ekonomiska ställning och utveckling förstås. Utifrån den mening som ekonomicheferna skapat om hur de kan påverka (Weick med flera 2005), har de besvarat ekonomichefsenkätens fråga om vilken betydelse respektive chefstjänsteman har för kommunens ekonomiska ställning och utveckling. Denna mening ger dem förståelse för hur de kan påverka kommunen och har skapats över tid eftersom det med stor sannolikhet är så att kommunernas ekonomichefer knappast tillhör det yng-

re gardet bland ekonomerna. Ekonomicheferna kan därtill ha hunnit skaffat sig erfarenhet från både privat som offentlig verksamhet. Självklart kan det påverka deras förståelse för betydelsen av cheftjänstemännens påverkansmöjlighet om de arbetar i en kommun där makten skiftat mellan företrädare i den politiska domänen lika väl som att starka professionsföreträdare påverkar ekonomichefernas förståelse för vilken möjlighet cheftjänstemännen har att påverka kommunen. I detta kan vi bara spekulera men det förtjänar att hållas i minnet för dem som funderar över den egna kommunens verksamhet.

Resultat

Intresset ökar för att undersöka svaren i ekonomichefsenkäten ju fler år den har genomförts. Bara genom att studera nedanstående tabell av svaren från ekonomicheferna när det gällde deras åsikt om vad de själva och övriga förvaltningschefer hade för möjlighet att påverka kommunens ekonomiska ställning och utveckling, uppkom en del frågor. Varför var det skillnader i deras åsikter mellan åren och varför sammanföll uppfattningen i årsvisa sammanställningar om möjligheten för de två chefsfunktionerna att påverka kommunens ekonomiska ställning och utveckling?

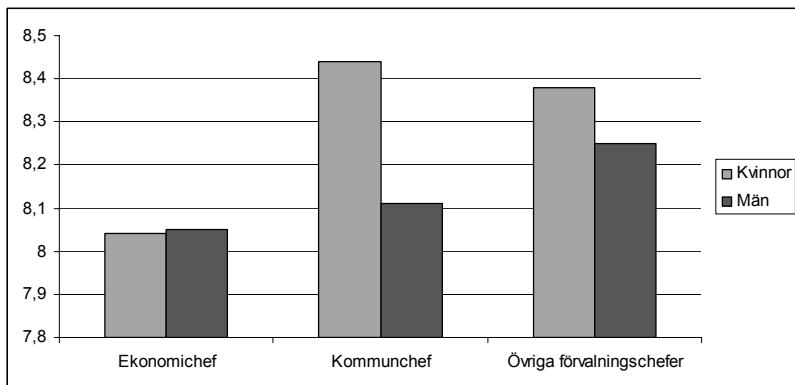
Tabell 10:1 Ekonomichefers och förvaltningschefers betydelse för kommunens ekonomi, 2005–2008



Det visade sig vara en mer optimistisk uppfattning om ekonomichefers och förvaltningschefers möjlighet att påverka kommunens ekonomiska ställning och utveckling åren 2006 och 2008 än under åren 2005 och 2007. Förvaltningscheferna uppfattades ha något större möjlighet att påverka kommunerna än vad ekonomichefen hade. Naturligtvis kan det ha påverkat svaret att det var just ekonomichefer som besvarade frågan men de hade också möjlighet att ge sig själva en ökad betydelse. Sett till svaren över tid kan vi konstatera att år 2008 uppfattades såväl ekonomichefer som förvaltningschefer ha goda möjligheter att påverka kommunens ekonomiska ställning och utveckling.

Skillnader mellan hur kvinnor och män svarade i 2008 års ekonomichefsenkät visade tydliga skillnader när det gällde åsikten om hur olika funktioner som chefstjänstemän påverkade kommunens ekonomiska ställning och utveckling. Kvinnor och män svarade lika när det gällde uppfattningen om hur de själva hade möjlighet att påverka kommunen. När det däremot gällde kommunchefens eller övriga förvaltningschefers påverkan på kommunens ekonomiska ställning och utveckling visade det sig vara skillnad i uppfattningen mellan kvinnor och män. De kvinnliga ekonomicheferna hade större tilltro till kommunchefens och övriga förvaltningschefers betydelse för kommunens ekonomiska ställning och utveckling än vad de manliga ekonomicheferna hade.

Tabell 10:2 Chefstjänstemäns möjlighet att påverka kommunens ekonomi



Slutsats

På frågan om huruvida chefstjänstemän har någon möjlighet att påverka kommunens ekonomiska ställning och utveckling är svaret att det har de. Den administrativa domänen är inte klämd mellan den politiska domänen och den professionella domänen. Även om politiker fattar beslut som professionerna därefter skall genomföra i olika kommunala verksamheter, har chefstjänstemännen påverkansmöjlighet.

Varför kvinnor tror mer på de andra chefstjänstemännens betydelse för ekonomi och utveckling än den egna chefstjänsten, är svårare att förklara. Visserligen anser både kvinnliga och manliga ekonomichefer att kommunchefen och övriga förvaltningschefer har större påverkansmöjlighet på kommunens ekonomiska ställning och utveckling än vad de själva har. Frågan kvarstår dock om de kvinnliga ekonomichefernas större tilltro till de övriga chefstjänstemännens påverkansmöjlighet i kommunen. Kvinnlig underordning är å ena sidan väl beskriven och kan vara en förklaring till utfallet i denna fråga (se exempelvis Sundin med flera 2006). Å andra sidan är synen på ekonomichefstjänstens möjlighet att påverka ekonomi och utveckling i kommunen lika för både kvinnor och män. Könsskillnaderna kan alltså med fördel följas i framtida ekonomichefsenkäter.

Även om chefstjänstemän i den administrativa domänen har att ta hänsyn till företrädare för den politiska domänen och den professionella domänen, kan de påverka ekonomin och utvecklingen i kommunen. Frågan är besvarad i en globalt finansiell orostid. Ingen ekonomichef i Sverige kan vara omedveten om vad som händer på de finansiella marknaderna när de i augusti 2008 besvarade enkäten. Får den administrativa domänen ett större mandat i ekonomiska orostider? Den frågan kan naturligtvis inte besvaras enbart utifrån ekonomichefsenkäten men det är i alla fall tankeväckande att tilltron till den administrativa domänens chefstjänstemän i kommuner ökat från föregående år.

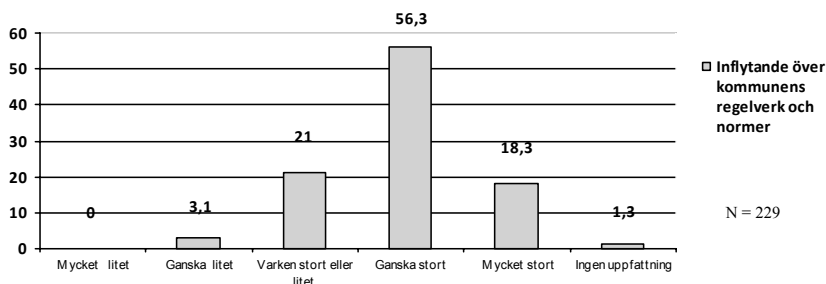
11. Inflytande och delegation

Av: Johan Berlin

Som ekonomichef i en kommun har man inflytande över en mängd olika saker. I årets enkät ställde vi ett par nya frågor där respondenterna fick ge uttryck för sitt eget inflytande inom olika områden.

Ett område som en ekonomichef borde ha stort inflytande över är frågor som handlar om regelverk och normer. Ekonomiska frågor styrs i hög grad av regler, normer och rutiner. Det kan utgöra en svårighet att effektuera arbetet som ekonomichef om dessa frågor är svåra att påverka och förändra. Det sammanställda resultatet som redovisas i diagram 11:1 visar att ekonomicheferna upplever sig ha "ganska stort" eller "mycket stort" inflytande över kommunens regelverk och normer.

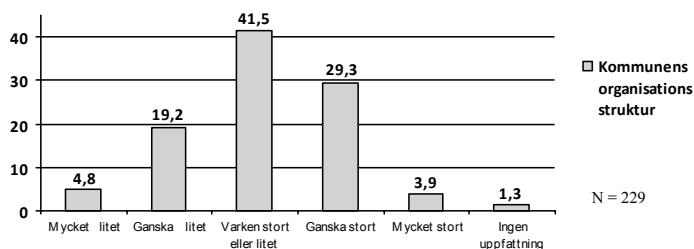
Diagram 11:1 Kommunens regelverk och normer



Ser vi till balansmättet uppgav tre av fyra (74,6 procent) att inflytandet är "ganska stort" eller "mycket stort". Närmare en fjärdedel (24,1 procent) uppgav att inflytandet över kommunens regelverk och normer var "ganska litet" eller "varken stort eller litet". En förklaring till att flera såg sig ha ett relativt stort inflytande står möjligtvis att finna i det ökade fokus som riktats mot ekonomifrågor. Trenden med en ökande ekonomisering i samhället har kommit att få en allt större betydelse. Resultaten pekar på att ekonomichefen ser sig som en viktig och betydelsefull aktör vid behandlingen av denna typ av frågor.

Ett annat sätt att fånga hur ekonomicheferna upplever sin möjlighet till inflytande fångades i frågan om deras upplevda inverkan på kommunens organisationskultur. Detta är relevant för att se i vilken grad ekonomichefen känner sig delaktig i kommunens organisatoriska utveckling eller inte.

Diagram 11:2 Kommunens organisationsstruktur

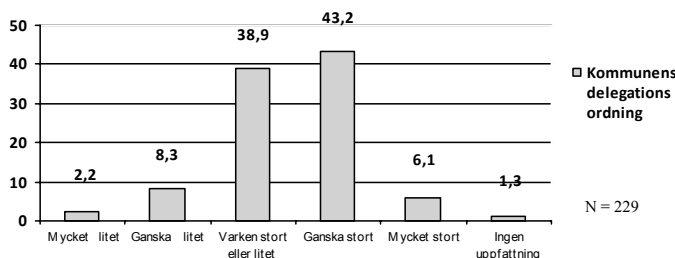


Av resultaten i diagram 11:2 framgår att en tredjedel (33,2 procent) av ekonomicheferna har angett att de upplever sig ha "ganska stort" eller "mycket stort" inflytande över kommunens organisationsstruktur. Det ska också tilläggas att fyra av tio (41,5 procent) uppgav att de upplevde sig ha "varken stort eller litet" inflytande medan nästan en fjärdedel (24 procent) svarade att de hade "mycket litet" eller "ganska litet" inflytande över kommunens organisationsstruktur. En tendens är att ekonomicheferna upplever sig ha "ganska stort" eller "mycket stort" inflytande. En stor andel har svarat "varken stort eller litet" vilket kan tolkas som att ekonomicheferna

inte upplever sig vara direkt engagerade i organisationsfrågor av övergripande natur. En förklaring kan vara att strategiska frågor av övergripande natur diskuteras mer intensivt under vissa perioder. Mellan dessa perioder är inte övergripande frågor om kommunens organisationsstruktur lika aktuella.

Vem som tar beslut om vad är av central betydelse i en kommun. Frågor om vilket inflytande ekonomicheferna uppfattar att de har över kommunens delegationsordning är ett annat sätt att mäta upplevelsen av inflytande. Delegationsordningen är ett centralt dokument att kunna påverka och ha inflytande över. På frågan om "Hur stort uppfattar du att ditt eget inflytande är när det gäller utformning/förändring av kommunens delegationsordning?" angav en stor andel av de svarande att de upplevde sig ha "Ganska stort" inflytande (se diagram 11:3 nedan).

Diagram 11:3 Kommunens delegationsordning

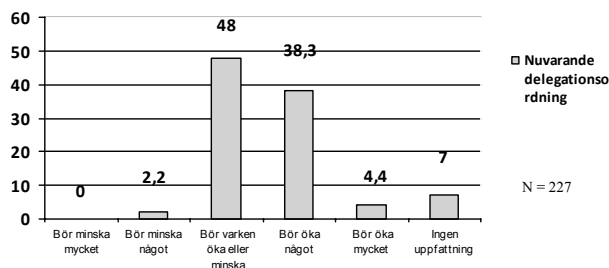


Sammanräknat i ett balansmått angav hälften av ekonomicheferna (49,3 procent) att de hade "ganska stort" eller "mycket stort" inflytande över utformning/förändring av kommunens delegationsordning. En av tio (10,5 procent) angav att inflytandet var "Mycket litet" eller "Ganska litet". Fyra av tio (38,9 procent) angav att deras inflytande över kommunens delegationsordning var "varken stort eller litet". Merparten av ekonomicheferna tycker sig ha möjlighet att kunna påverka kommunens delegationsordning. En viktig del av delegationen handlar om ekonomiska frågor. Det handlar om vem som har attesträtt för vad och vem som kan attestera vad.

I ekonomichefens intresse står att hitta en rimlig balans mellan hur mycket kontroll som ska bedrivas för att undvika misstag och felaktiga transaktioner.

Ekonomicheferna fick också ta ställning till vad de anser om "den nuvarande delegationsordningen i kommunen i relation till politiskt inflytande över verksamheten". Frågan kan ses som ett tecken på om ekonomicheferna bedömer att politikerna borde delegera fler frågor än vad de gör. Den största andelen (48 procent) anser att kommunens delegationsordning varken bör öka eller minska.

Diagram 11:4 Delegationsordning i kommunen



Balansmåttet ger en bild av att var fjärde ekonomichef (42,7 procent) bedömer att delegationsordningen "bör öka något" eller "bör öka mycket". En mindre andel (2,2 procent) anger att delegationsordningen "bör minska mycket" eller "bör minska något". En betydande andel av ekonomicheferna anser att kommunens delegationsordning bör öka. Frågan är inte helt okontroversiell. Att som förvaltningstjänsteman hävda att politikerna borde delegera i högre utsträckning kan vara känslig. Det kan också vara en förklaring till att en relativt stor andel (sju procent) svarat att de "inte har någon uppfattning" i denna fråga.

Det är givetvis av intresse att följa ekonomichefernas syn på om kommunens delegationsordning bör öka eller minska över tid. Trender och utvecklingstendenser kan även ligga till grund för en framtida longitudinell analys.

12. Ekonomistyrning av externa leverantörer 2008

Av: Tobias Johansson och Sven Siverbo

Ett särskilt fokuserat område i årets ekonomichefsenkät är hur kommuner styr sina underleverantörer (eller externa leverantörer). Fokuseringen på detta område motiveras dels av det ökade intresset inom kommunsektorn för att anlita externa leverantörer som utförare av viktiga välfärdstjänster, dels av ett ökat akademiskt intresse för styrning i så kallade inter-organisatoriska relationer. Vi valde att intressera oss för de leverantörer som är utförare av välfärdstjänster inom kärnverksamheterna vård, skola och omsorg. Syftet med det här kapitlet är att jämföra kommuner som i hög utsträckning nyttjar externa leverantörer (högnyttjare) med kommuner som nyttjar externa leverantörer i lägre grad (lågnyttjare). Skälen till att det är just dessa två grupper som jämförs är att vi sedan tidigare vet att mängden externt nyttjande skiljer sig åt påtagligt i sektorn, vilket gör att vissa kommuner har både större och längre erfarenhet av att bedriva verksamhet på entreprenad. Det innebär i sin tur att skillnader i hur de externa leverantörerna styrs kan förväntas. Frågan är vilka skillnader och likheter som finns avseende hur marknadssituationen ser ut, bevekelsegrunder bakom att nyttja externa leverantörer och hur styrningen av leverantörerna är utformad. Det är det kapitlet rör sig kring.

För att göra beskrivningen baserad på ett så relevant underlag som möjligt analyseras enbart de kommuner där ekonomichefen i enkäten angav att ekonomifunktionen i hög grad är delaktig i styrningen (70 stycken). På så sätt säkerställs att svaren på frågorna kommer

från ekonomichefer med goda kunskaper om hur de externa leverantörerna styrs. Indelningen i hög- och lågnyttjare baseras på en fråga om hur stor del av kärnverksamheten som är utlagd på externa leverantörer. Som högnyttjare definieras kommuner som lägger ut mer än 20 procent av verksamheten (17 stycken) och som lågnyttjare definieras de kommuner som lägger ut maximalt 20 procent (53 stycken).

Marknadssituation. För att reda ut skillnader mellan hög- och lågnyttjares marknadssituation ombads respondenterna att besvara frågor kring marknadens karaktär i kommunen och inte minst kring beroendeförhållandet mellan kommunen och de externa leverantörerna. Som visas i tabell 12:1 framkommer vissa skillnader. Inte helt förvånande anser sig högnyttjarna ha en bättre marknadssituation, men samtidigt upplever de sig vara mer beroende av leverantörerna för att leverera service och välfärdstjänster. Att det senare skulle ha med mängden nyttjande att göra förefaller inte orimligt och kanske har också dessa kommuner varit alltför djärva i att övergå till externt nyttjande, varför ett ökat beroende skapats. Vi ser också att högnyttjarna i högre utsträckning valt att äga tillgångarna som krävs för att ge service, vilket signalerar att de försöker skydda sig från alltför stort beroende av leverantörerna, vilket är en skyddsmechanism som ofta har noterats i ekonomistyrningsforskning.

Tabell 12:1 Marknadssituation

	Låg- nyttjare	Hög- nyttjare	Total
Tillgången på externa leverantörer är på det hela taget god	2,55	3,69	2,81
På det hela taget är det hög konkurrens om uppdragen	2,31	3,19	2,51
Kommunen är beroende av de externa leverantörer som för närvarande är anlitade	3,04	3,38	3,12
På det hela taget är det besvärligt för kommunen att åta sig produktion/ tjänster som lämnats ut till externa leverantörer	2,80	2,93	2,83
Kommunen äger de tillgångar (lokaler och övrig fast utrustning) som används av de externa leverantörerna	2,84	3,38	2,97
De tre senaste åren har kommunen anlitat färre men större leverantörer	2,46	2,43	2,45

Bevekelsegrunder. När det kommer till strategin eller bakgrunden till att nyttja externa leverantörer över huvudtaget (tabell 12:2) noteras att de huvudsakliga skälen tycks vara kostnader och kvalitet. Av tabellen framgår inga större skillnader mellan hög- och lågnyttjare utöver att högnyttjarna förefaller vara något mer drivna av ideologiska skäl, vilket i detta fall torde innebära borgerliga ideologier. Trots att det inte finns några påtagliga skillnader mellan grupperna mäter de fem frågorna två tydligt åtskilda dimensioner bland de 70 kommunerna. En dimension (faktor 1) uppvisar höga värden mot vad som kan benämnas *instrumentella skäl*, bestående av kvalitet, kostnader och flexibilitet, medan en annan dimension (faktor 2) består av höga värden på *institutionella skäl*, det vill säga ideologi och – det något utmanande påståendet – att kommunen gör som alla andra. Det är tydligt att de fem frågorna mäter två distinkt skilda strategier: en instrumentell och en institutionell. Dessa två strategier återfinns i de båda grupperna och har således inte med mängden extern verksamhet att göra.

Tabell 12:2 Skäl till att nyttja externa leverantörer

	Medelvärden (1-5)			Faktoranalys	
	Lågnyttjare	Högnyttjare	Total	Faktor 1	Faktor 2
Kvalitetsskäl	3,33	3,76	3,44	,809	,162
Kostnadsskäl	3,48	3,76	3,55	,716	-,165
Flexibilitetsskäl	3,27	3,29	3,28	,696	,130
Ideologiska skäl	3,22	3,88	3,38	,005	,856
För att alla andra gör det	2,76	2,18	2,60	,068	,639

När det kommer till själva styrningen av de externa leverantörerna har vi valt att dela upp den i två steg. Det första steget (kontaktfasen) handlar om vad som sker innan relationen är etablerad och det andra steget (kontrollfasen) handlar om vad som sker därefter. Båda stegen är viktiga i styrningen av de externa leverantörerna. Styrningen i kontaktfasen och kontrollfasen kan vara *formell*, det vill säga bygga på tydligt uttalade resultat som ska uppnås eller regler som ska följas, eller *informell*, det vill säga baserad på sociala mekanismer och förtroende. Kombinationer av formell och informell styrning är givetvis också tänkbara.

Styrning i kontaktfasen. Svaren för frågorna kopplade till kontaktfasen redovisas i tabell 12:3. Inte heller här framkommer några dramatiska skillnader, men högnyttjarna tenderar att vara något mer aktiva när det kommer till mer formellt och lite mer distanserat arbete under kontaktfasen. De tycks också vara lite mer ”marknads-mässiga”, det vill säga mer benägna att nyttja marknaden i form av upphandlingar. Lågnyttjarna tenderar att lita något mer till informella styrmekanismer inte minst genom att vända sig till leverantörer de har förtroende för, exempelvis genom tidigare erfarenheter.

Tabell 12:3 Kontaktfasen

	Medelvärden (1-5)		Total
	Låg- nyttjare	Hög- nyttjare	
Kommunen överlåter helt åt potentiella leverantörer att själva välja om de vill konkurrera om ett uppdrag	2,90	3,33	3,00
Kommunen genomför upphandlingar ofta för att nyttja möjligheten att pressa priser	3,50	3,94	3,61
Kommunen gör en undersökning av vilka potentiella leverantörer som finns och uppmanar dem att inkomma med anbud	2,83	3,24	2,94
Kommunen anger i anbudet vilka urvalskriterier som gäller vid val av leverantör	4,06	4,24	4,10
Kommunen vänder sig i första hand till de leverantörer som är väl kända av kommunen och som kommunen eventuellt har haft tidigare goda erfarenheter av	2,89	2,63	2,83
Kommunen väljer leverantörer vars organisationskultur eller värderingar överensstämmer med kommunens	2,77	2,60	2,73

Styrning i kontrollfasen. Skillnaderna mellan hög- och lågnyttjare avseende hur styrning sker i kontrollfasen redovisas i tabell 12:4. Av tabellen framgår att lågnyttjarna är mer benägna att använda formella kontrollverktyg såsom integrerade informationssystem och ”öppna böcker” än högnyttjarna. Vidare är lågnyttjarna mer benägna att direkt intervensera i de externa leverantörernas verksamhet och att nyttja informella påverkanskanaler. Högnyttjarna förefaller vara mer benägna att använda sig av inspektioner och att komplet-

tera detta med informell styrning i form förtroende, inte minst genom att säkerställa att den externa leverantörens värderingar sammanfaller med kommunens värderingar, exempelvis genom att låta de externa leverantörerna "ärva" tidigare kommunanställd personal.

Tabell 12:4 Kontrollfasen

	Medelvärden (1-5)		
	Låg- nyttjare	Hög- nyttjare	Total
De externa leverantörernas informationssystem är integrerat med kommunens	2,28	1,67	2,13
Kommunen har tillgång till leverantörernas bokföring och annan ekonomisk information	2,23	1,80	2,13
Kommunen gör inspektioner	3,27	3,73	3,39
Kommunen intervenerar i utförandet av verksamheten	2,76	2,31	2,65
Styrning av och insyn hos de externa leverantörerna sker via informella kanaler	3,07	2,36	2,90
Kommunens politiker och/eller tjänstemän har goda relationer till leverantörerna	3,55	3,31	3,48
Personalen i nya upphandlade verksamheter kommer vanligen från kommunens egenregiverksamheter	2,95	3,25	3,03
Kommunen uppmanar leverantörens anställda att delta i kommunens interna utbildningar	2,36	2,50	2,40
Kommunen har anledning att förvänta att den externa leverantören sköter sitt uppdrag	3,96	4,31	4,05

Genom att utgå från 70 kommuner där ekonomifunktion är delaktig i styrningen av de externa leverantörer som kommunen anlitar inom vård, skola och omsorg och samtidigt jämföra två grupper av kommuner med varandra – hög- respektive lågnyttjare – har vi fått ökade kunskaper om hur ekonomistyrning av underleverantörer går till. Eftersom kunskaperna på detta område var tämligen vaga tidigare (i varje fall sektorsövergripande) finns det fortfarande all

anledning att fundera vidare och göra andra analyser av materialet samt initiera nya studier. Avrapporteringen i detta kapitel skall ses som ett övergripande försök att forskningsmässigt intressera sig för styrning i olika samverkansformer.

Eftersom vi inte har tidigare mätpunkter att relatera till är det svårt att uttala sig om bedömningsskalornas medelvärden är höga eller låga, men vad som kan konstateras är att det i många avseenden ser ganska olika ut från kommun till kommun. Vissa kommuner har lyckats att skapa, eller har alltid varit beskaffade med, en god marknadssituation medan andra kommuner inte har riktigt samma förutsättningar. Givetvis torde detta få konsekvenser för funktionalteten i marknadsutnyttjandet och således också påverka hur styrningen av leverantörerna sker. Även om enbart medelvärden för två grupper redovisats i ovan presenterade tabeller framträder det påtagliga skillnader i hur kommuner med större respektive mindre mängd nyttjande av externa leverantörer styr. Högnyttjarna tenderar att använda "marknadsmekanismen" mer och ha ett något mer distanserat förhållande till sina leverantörer medan lågnyttjarna har ett tätare och understundom mer informellt samarbete med sina leverantörer; ett kanske inte helt förvånande resultat mot bakgrund av skillnaderna i nyttjandets omfattning och den marknadssituation som skiljer de två grupperna åt.

13. Tillfredställande utgångsläge – men behov av åtgärder

Björn Brorström och Pierre Donatella

Osäkerheten rörande den samhällsekonomiska utvecklingen är stor. Den lågkonjunktur som under en längre tid föräbodats är nu här. En finansiell oro och turbulens världen över förlänger och fördjupar dessutom konjunkturedgången. Samtidigt är konsekvenserna för samhällsekonomin och lågkonjunkturrens omfattning i skrivande stund inte möjliga att bedöma, men det handlar om dramatiska statliga ingripanden för att få det finansiella systemet att fungera och sannolikt hårdare reglerade ekonomier framöver. Aktörer inom de finansiella marknaderna och beslutsfattare kommer att agera annorlunda framgent. Regelverk och maktförhållanden kommer att vara annorlunda för att upphovet till den kris vi nu ser, och som måste hanteras, inte skall återupprepas.

Ekonomicheferna gav redan i fjolårets enkätundersökning uttryck för uppfattningen att finanserna skulle försvagas framöver – det finansiella resultatet förväntades försämrats samtidigt som det fanns behov av besparingsåtgärder för att hålla budget. Att ekonomin skulle försämrats var ekonomicheferna på det hela taget alltså överens om, men att omvärldsförutsättningarna skulle förändras så hastigt och med en sådan kraft att hela världsekonomin skulle skakas om kunde ingen förutse. De radikalt förändrade förutsättningarna på världsmarknaden har stor betydelse, och sannolikt har det inneburit att prognoserna som legat till grund för de kommande årens budgetarbete blivit obsoleta och därmed fodrar en revidering. En i

sammanhanget viktig fråga är givetvis vilken beredskap kommunerna har för att möta förändrade förutsättningar. Vår enkät ger en del svar på frågan samtidigt som det är nödvändigt att vara medveten om att svaren lämnades i en brytningstid. Problemen i USA hade börjat hopa sig, men ingen kunde ana den utveckling som därefter skett.

Det ekonomiska utgångsläget inför nuvarande lågkonjunktur kan betraktas som tillfredställande, inte minst därför att många kommuner kan möta den försämrade konjunkturen med överskott som upparbetats under de senaste åren. En del kommuner har dock inte redovisat några mer betydande överskott utan har istället minskat skatteuttaget, vilket för den pragmatiskt lagda kan betraktas som en annan form av sparande. Fast även om kommunsektorn förefaller vara väl rustad för sämre tider kommer givetvis den försämrade konjunkturen på ett eller annat sätt påverka den kommunala ekonomin och därmed även de kommunala verksamheterna.

Ett bekymmer för att nu åstadkomma anpassning till förändrade förutsättningar är att egenskaper som främjar kontinuitet dominerar i den kommunala verksamheten. Det finns en stark fokusering på den dagliga uppgiften. Nästan samtliga ekonomichefer instämmer i påståendet att verksamheten är i fokus. Detta kan jämföras med värderingen av egenskapen nyskapande, där antalet som inte instämmer i påståendet att egenskapen är utmärkande för kommunen är lika många som de som instämmer. Det kanske är naturligt att kommuner inte är nyskapande, inte ägnar sig åt att pröva och experimentera och inte präglas av nyfikenhet. Men lika fullt kan det vara ett bekymmer när verksamhetsutveckling är ofrånkomlig och anpassningsmekanismerna är outvecklade.

Ekonomicheferna har också ombetts att ange vilka åtgärder som är viktigast för att upprätthålla god ekonomisk hushållning. Här kan noteras att åtgärderna produktivitetsökning och neddragning/minskat serviceutbud har blivit mindre viktiga. Den dagliga verksamheten är i fokus, men möjligheterna att få till stånd mer verk-

samhet för insatta resurser är avtagande. En tolkning är att kommunerna närmar sig ett läge där mer genomgripande förändringar är nödvändiga om en god ekonomisk hushållning skall upprätthållas utan att nya resurser tillförs. Ökade intäkter är också den åtgärd som minst antal ekonomichefer anser vara möjlig eller viktig i det läget då enkäten besvarades.

Detta bör emellertid ställas mot uppgifterna som lämnats om att åtgärder måste vidtas såväl på kostnads- som intäktssidan för att hålla budget under 2009. Det stämmer inte med hur god ekonomisk hushållning skall upprätthållas. Diskrepansen mellan svaren på frågorna förklaras sannolikt av att neddragningar/minskat förknippas med kärnverksamheterna och här förväntas inga besparingar genomföras. Istället är det andra aktiviteter som kommer att få stryka på foten. Som besparingsåtgärd anger till exempel två av fem ekonomichefer att kommunen kommer att avstå från planerade investeringar. Frågan är om det är reinvesteringar som skjuts på framtiden eller om det är projekt som egentligen inte har så mycket att göra med kärnverksamheten?

Även när det gäller intäktssidan redovisas en betydande diskrepans. Nästan ingen ekonomichef anser att ökade intäkter är en relevant åtgärd för att upprätthålla god ekonomisk hushållning. Däremot anser var tredje ekonomichef att kommunen kommer tvingas till intäktsökningar för att hålla budgeten under 2009. En tolkning av situationen är att det inte kommer bli frågan om en reell intäktsökning, däremot kommer det säkert bli en fråga om ett ökat skatteuttag och, om verksamhetens kostnader ökar, dessutom avgiftshöjningar.

Är det en mer genomgripande förändring som fodras så kan det bli problematiskt. Ekonomicheferna själva framhåller ju som tidigare nämnts inte nyskapande och utvecklingsorientering. Inte heller förändrad organisation ges särskilt höga värden. De åtgärder som ökat mellan 2007 och 2008 i betydelse är förbättrade ekonomistyrningsprinciper, förbättrat politiskt ledarskap och förbättrat

administrativt ledarskap. Framförallt har åtgärden förbättrat politiskt ledarskap tilldelats en större betydelse. Det finns flera tänkbara tolkningar av denna förändring. Den kan vara ett uttryck för en kritik mot det politiska systemet och att det nu krävs ett bättre och kanske tydligare ledarskap om svårigheter skall bemästras. En annan tolkning är att möjligheterna till förbättringar i verksamheten är utdömda. Nu krävs politiska ställningstaganden och beslut om en god ekonomisk hushållning skall kunna upprätthållas. En tredje tolkning är att ekonomicheferna i det läge som uppkommit lägger över ansvaret på det politiska systemet. Denna tolkning motsägs delvis av att åtgärden förbättrat administrativt ledarskap också ökat i betydelse, men antalet som angivit denna åtgärd är färre. En annan uppgift i enkäten som också talar emot tolkningen att ekonomicheferna flyttar över ansvaret till politikerna är att de menar att de själva har fått större betydelse för kommunens ekonomiska ställning och utveckling. Även förvaltningschefernas betydelse i sammanhanget har ökat. Inflytandet kanske består i att tjänstemännen tydligt framför uppfattningen att det nu gäller för de förtroendevalda att utöva ett politiskt ledarskap och genom detta säkra kommunens ekonomiska utveckling.

En intressant notering är också den potential som förefaller finnas i förbättrade principer för ekonomistyrning. Ekonomicheferna har en ökad tilltro till ekonomistyrning som medel. Vad som avses med förbättrade principer framgår inte, men sannolikt handlar det om tydligare regler för ansvarsutkrävande. I övrigt kan noteras avseende styr- och organisationsmodeller att målstyrning tillämpas i nästan alla kommuner men att ekonomicheferna är kritiska till kommunens egen förmåga att formulera klara mål. Faktum är att förmågan uppfattas ha minskat 2008. Vidare råder det ett visst lugn inom reformområdet, sannolikt förklarat av en rådande skeptisk inställning till att hantera problem med hjälp av förändring av styr- och organisationsmodeller. Möjligtvis är det ett lugn före stormen nu när kommunerna ställs inför nya prov. Vi noterar också att en av de mer omtalade innovationerna under senare år benämnd modern politisk organisation – avveckling av facknämnderna till förmån för be-

redningar under kommunfullmäktige – fortfarande är modern och sprids. Kanske har reformen nått en toppnotering och istället för fokus på demokrati kommer nu ekonomin i centrum och konsekvensen blir att andra typer av reformer utreds och implementeras. En indikation på att denna utveckling nu påbörjats är de olika rationaliseringsåtgärderna som riktas mot ekonomifunktionen, ofta i form av samarbete eller sammanslagningar. I var femte kommun pågår i dagsläget diskussioner om att samverka med andra kommuner för att fullgöra arbetsuppgifter inom ekonomifunktionen. Ungefär lika många för diskussioner om att delvis lägga ut uppgifter som ekonomifunktionen annars skulle ha skött. Kanske är fler likartade organisatoriska förändringar att vänta framöver.

Åtgärderna handlar om att upprätthålla en god ekonomisk hushållning och ett rimligt antagande är att detta krav har stor betydelse för den finansiella utvecklingen. Kravet har funnits med i lagstiftningen sedan 1992, en precisering och en utvidgning av vad som omfattas av kravet skedde 2004 och därefter har en mängd material tagits fram där praxis beskrivs och argument för tillämpning redovisas. Trots detta minskar betydelsen, om än marginellt, mellan 2007 och 2008. Är det så att goda tider gör att kravet är betydelselöst eller är det precis tvärtom, att på väg in i en besvärlig situation blir normer av det slaget överflödiga? Hursomhelst så förefaller kravet på god ekonomisk hushållning ha svårt att slå igenom, det var viktigare 2007 än 2008.

Svårt att slå igenom har däremot inte blandmodellen haft, vilket givetvis förklaras av att tillämpningen följer av en tvingande och mycket konkret regel. Lika fullt förekommer det att kommuner väljer andra lösningar. Var femte kommun tillämpar nu en annan modell än den som lagstiftningen tydligt och klart föreskriver. Vår uppmaning till kommunerna är att tillämpa blandmodellen och därigenom återupprätta möjligheterna till jämförelser över tid och med andra, annars kan allvarliga felaktigheter uppstå vid användningen av informationen. Det visar inte minst den fristående studien där ett experiment genomförts med fyra kommunala årsredovisning-

ar. Icke-experterna, vilka är de främsta användarna av den redovisningsinformation som förmedlas i årsredovisningen, hade mycket svårt att tränga igenom och förstå redovisningstekniska olikheter och i förlängningen med konsekvensen att beslut kan fattas på felaktig information. Vår uppmaning till regeringen är att omedelbart tillsätta en utredning vars uppgift är att se över lagstiftningen. En sådan utredning kommer rimligen att komma fram till att blandmodellen skall avskaffas. Men fram till dess är vår uppmaning som sagt att följa lagstiftningen.

Den genomförda enkätstudien och tolkningen av redovisade uppgifter och uppfattningar visar på behovet av att utveckla regelverket för och informationsinnehållet i den externa redovisningen. Enkäten visar också på vikten av att utveckla anpassningsmekanismerna och organisationsförändring är därvid ett viktigt redskap för att ifrågasätta för givet tagna föreställningar. Enkäten visar också på behov av förbättrad styrning. Det finns en stark tilltro till ekonomistyrning som medel för att åstadkomma god ekonomisk hushållning, men det finns en starkt skeptisk inställning till möjligheterna att styra verksamheten med mål. Det trängda ekonomiska läget kommer att tvinga fram en fungerande resursfördelningsmodell baserad på verksamhetens kvalitet och omfattning och en starkare tilltro till målstyrning.

Referenser

Bergevärn L.-E. och O. Olson, 1987

Kommunal redovisning då och nu: längtan efter likformighet, rättvisa och affärsmässighet. Lund: Doxa.

Brorström B., 1986

Nya former för ekonomistyrning i kommuner. Lund: Doxa.

Brorström B., P. Donatella och H. Petersson, 2008

Allt om kommuners årsredovisning. Lund: Studentlitteratur.

Brorström B och S. Siverbo, 2002

Institutioner och individer: Om utveckling i framgångsrika kommuner. Lund: Studentlitteratur.

Brorström S., 2008

Något gammalt, något nytt, något lånat och något blått. Göteborg: KFi-rapport 96.

Brunsson K., 1998

Non-learning organizations. *Scandinavian Journal of Management* 14(4): 421–432.

Bryntse K., 2000

Kontraktstyrning i teori och praktik. Lund: Lund Business Press.

Carmona S. och G. Perez-Casanova, 1993

Organizational forgetting and information systems. *Scandinavian Journal of Management* 9(1): 29–44.

Czarniawska B., 2005

Fashion in Organizing. I Global ideas, B. Czarniawska och G. Sevón (129–146). Lund: Liber.

Danielsson A., 1983

Företagsekonomi – en översikt. Lund: Studentlitteratur.

Deegan C. och J. Unerman, 2006

Financial Accounting Theory, European edition. Glasgow: McGraw Hill Education.

Forslund D., 2008

Hit med pengarna! Sparandets genealogi och den finansiella övertalningens vetandekonst. Stockholm: Carlsson.

Gustavsson A. och S. Laang, 2007

Prat och handling – en studie om kommunernas pensionsredovisning. Göteborg: Förvaltningshögskolans rapportserie nummer 95.

Kam A., 1990

Accounting theory, second edition. Singapore: John Wiley & Sons.

Kouzes J. och P. Mico, 1979

Domain Theory: An introduction to Organizational Behaviour in Human Service Organization. *The Journal of Applied Behavioural Science* 15(4): 449–469.

Liljegren A., 2008

Professionellt gränsarbete: socionomexemplet. Göteborg: Institutionen för socialt arbete vid Göteborgs universitet.

Power M., 2004

The Risk Management of Everything – Rethinking the politics of uncertainty. London: Demos.

Proposition 2003/04:105

God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting.

Rombach B., 1991

Det går inte att styra med mål! En bok om varför den offentliga sektorns organisationer inte kan målstyras. Lund: Studentlitteratur.

Riahi-Belkaoui A., 2004

Accounting Theory, 5th edition. Singapore: Thomson Learning.

Røvik K. A. 1996

Deinstitutionalization and Logic of Fashion. I *Translating Organizational Change*. Czarniawka B. och G. Sevón. Berlin: de Gruyter.

Sahlin-Andersson K., 1999

I mötet mellan reform och praktik, In Bentsen, E. Z., Borum, F., Erlingsdóttir G. och Sahlin-Andersson K. (red). *Når styringsambitioner møder praksis. Den svære omstilling af sygehus- og sundhedsvæsenet i Danmark och Sverige.* Copenhagen: CBS Press, sidorna 293–311.

Solli R. och P. Demediuk, 2007

Global Is Local: Recycling Familiar Components. Uppsatsen presenterades vid *Management Accounting Conference: Issues in Globalization*. Alberta, Canada.

Solli R. och P. Demediuk, 2005

The Namesake – On Best Value and other reformmarks. I *Global Ideas*, B. Czarniawska och G. Sevón (red). Malmö/Köpenhamn: Liber.

Sundin E., 2006

Vad hände sen? Långsiktiga effekter av jämställdhetssatsningar under 1980- och 1990-talen. Vinnovrapport 2006:08.

Tarde G., 1890/1962

The laws of imitation. Gloucester: MA, Peter Smith.

Weick K., K. Sutcliffe och D. Obstfeld, 2005
Organizing and the Process of Sensemaking. *Organization Science*
16(4): 409-421.

Juryrapport 8

Informationskvalitet och finansiell bedömning – resultat av ett redovisningsexperiment

Av: Björn Brorström och Pierre Donatella

Innehåll

1. Betydelsen av tillgänglighet	82
Studiens syfte	84
Experimentet – konstruktion och genomförande	84
Fyra årsredovisningar – hur och varför?	85
2. Resultatredovisning	90
Informativa årsredovisningar	90
Bedömning av finans	92
Använda nyckeltal	95
Tips från användarna	95
3. Slutsatser – rekommendationer och samband	97
Referenser	102
Bilaga 1: Frågeformulär	104
Bilaga 2: Tre överordnade krav	105
Bilaga 3: Bedömning av de fyra årsredovisningarna	108

1. Betydelsen av tillgänglighet

Den kommunala årsredovisningen är en beskrivning av ekonomi och verksamhet under det gångna året. Det är det enda av alla informationsdokument och beslutsunderlag som är fokuserat på vad som har varit och som beskriver resultatet av genomförd verksamhet. En av årsredovisningens uppgifter är att utgöra underlag för beslut om ansvarsfrihet för det gångna året. Dokumentet är samtidigt också ett underlag för bedömning av ekonomi och verksamhet till grund för formulering av mål, prioriteringsbeslut och fördelning av resurser.

Ett rimligt antagande utifrån ovanstående positionering är att den redovisningsinformation som kommuner och landsting förmedlar i sina årsredovisningar bör tilldra sig ett stort intresse från ett flertal olika användare. Årsredovisningen har i många kommuner och landsting också utvecklats dramatiskt under de senaste decennierna och i de allra flesta fall håller dokumenten numera en hög kvalitet. Trots detta visar genomförda användarstudier på ett svagt intresse för denna typ av information. Det har bland annat visat sig att förtroendevalda, vilka ofta betraktas vara de primära användarna av informationen i årsredovisningen, är nöjda med årsredovisningen och dess utformning och man skulle därmed kunna tro att allt är bra, men studeras användarfrekvensen framgår att dokumentet inte använts särskilt frekvent. Situationen idag innebär således att ett dokument som är av god kvalitet, som anses vara värdefullt och som ges synnerligen goda omdömen inte används (Brorström med flera 2007). Även i andra sammanhang har liknande iakttagelser gjorts: Brusca Alijarde (1997) och Steccolini (2004) har genomfört studier i Spanien respektive Italien där slutsatserna är att intresset för användandet av årsredovisningar från offentliga organisationer är lågt.

Samtidigt som intresset för årsredovisningen på sina håll är begränsat är det viktigt att notera att det förefaller finnas variationer avseende i vilken utsträckning dokumentet används. Tidigare studier har visat att årsredovisningens utformning och innehåll kan ha viss betydelse, men framkomna resultat är otydliga varför fler studier är angelägna att få till stånd. Mack och Ryan (2007) har kartlagt faktiska användare av årsredovisningar från offentliga organisationer i Australien. Resultaten visar att årsredovisningen är en viktig informationskälla. I sammanhanget nämns betydelsen av att informationen i årsredovisningen är tillgänglig för att attrahera användare. Coy med flera (1997), som har studerat användning av årsredovisningar från offentliga sektorn i Nya Zeeland, resonerar kring betydelsen av årsredovisningarnas kvalitet och öppenhet och där man bland annat hänvisar till Likierman (1992) som identifierat att årsredovisningar av låg kvalitet kan få konsekvensen att intresset från användare minskar. Även Brorström och Donatella (2006), som genomförde en enkätundersökning riktad till ekonomicheferna för samtliga kommuner i Västra Götalands län, noterar att årsredovisningarnas kvalitet kan ha en viss betydelse. Till exempel uppfattar ekonomicheferna verksamma i kommuner med årsredovisningar som definierats vara av hög kvalitet att dokumentet är mer uppskattat och använt än kollegorna i kommuner där årsredovisningen håller lägre kvalitet.

Det finns således indikationer på att årsredovisningarnas utformning har betydelse för olika användares förhållningssätt till informationen och användningen av dokumentet. Utifrån detta resonemang kan ett antal antagande, som kan förklara användarnas (o)intresse och förmåga att ta emot information i årsredovisningen, formuleras. Ett rimligt antagande utifrån tidigare fört resonemang är att årsredovisningens utformning har betydelse för potentiella redovisningsmottagares förhållningssätt till dokumentet. Ett dokument som är välutvecklat såväl avseende innehåll som form torde rimligen attrahera potentiella användare i större utsträckning än ett dokument som saknar viktigt innehåll och layoutförbättrande insatser. Ett annat rimligt antagande är att potentiella redovisnings-

mottagares förhållningssätt till årsredovisningen kan vara avhängig kommunens finansiella ställning och utveckling. En problematisk finansiell ställning bör rimligen motivera att finanserna ägnas mer uppmärksamhet, men förhållandet kan givetvis vara det motsatta. Det finns möjlighet att formulera fler antaganden som kan ha betydelse för användarnas förhållningssätt till den kommunala årsredovisningen, men vi nöjer oss med de två antagandena och låter dessa vara utgångspunkten i föreliggande studie.

Studiens syfte

Studiens syfte är att ta reda på vilken betydelse olika sätt att informera om ekonomi har för de ställningstaganden som olika bedömare gör. Spelar det någon roll hur genomarbetade presentationerna av ekonomi och verksamhet är? Och vilken betydelse har den finansiella ställningen i sammanhanget? Studien är ett led i vår jakt på kunskaper om sambandet mellan kvalitet på de kommunala årsredovisningarna och kvalitet på de beslut som fattas avseende ekonomi och verksamhet. Indikatorer på besluts kvalitet kan därvid vara beslutfattarnas uppfattningar om, intresse för och användning av årsredovisningen. Studien är också ett led i vår strävan att bidra till en förbättring av beslutsunderlag som stödjer en utveckling mot ökad effektivitet och demokrati.

Experimentet – konstruktion och genomförande

Utgångspunkten för det genomförda experimentet är de två antagandena som tidigare formulerats, det vill säga att den ekonomiska situationen och årsredovisningens kvalitet har betydelse för potentiella användares förhållningssätt till årsredovisningen. För att pröva de två antagandena så har ett experiment konstruerats som sedermera har genomförts i två grupper. Den ena gruppen bestod av åtta studenter från Förvaltningshögskolan vid Göteborgs universitet, vilka studerade på Förvaltningsprogrammets femte termin med inriktning mot förvaltningsekonomi. Programmet är en kvalificerad utbildning med inriktning mot offentlig sektor och dessa studenter kan således betraktas som välinitierade och därmed re-

presentera en användare som har en kunskapsnivå som kan placeras någonstans mellan expert och förtroendevald med erfarenhet från politiska uppdrag i kommuner och landsting. Denna grupp benämns fortsättningsvis för experter. Den andra gruppen bestod av 14 studenter från Högskolan i Borås som genomförde sin andra termin på programmet administratörer i offentlig förvaltning. Studenterna bör ha tillskansat sig grundläggande kunskaper om ekonomi och det politiska systemet i kommuner och landsting, men expertkunskaper saknas fortfarande. Gruppen kan därmed likställas med en initierad medborgare alternativt en förtroendevald med ringa erfarenhet från politiska uppdrag i kommuner och landsting. Gruppen benämns i resonemangen fortsättningsvis för icke-experten.

De båda studentgrupperna fick i uppgift att studera 2006 års årsredovisning från Lysekil, Ulricehamn, Stenungsund och Vara i en timma, med uppgiften att försöka bilda sig en uppfattning om kommunernas ekonomi och verksamhet. Varför just dessa fyra årsredovisningar valts motiveras ytterligare i kommande avsnitt, men vi kan redan här avslöja att de skiljer sig åt på flera sätt. Efter att ha studerat de fyra årsredovisningarna ombads studenterna lämna ifrån sig dokumentet och fick därefter i uppgift att på en halvtimme besvara sju frågor (se bilaga 1). Frågorna handlade bland annat om vilken årsredovisning som ansågs vara mest respektive minst informativ samt vilken kommun som uppfattades ha svagast respektive starkast finansiell ställning. Avslutningsvis ställdes frågor av mer principiell karaktär, bland annat vad som behöver göras för att utveckla den kommunala årsredovisningen som ett beslutsunderlag och vilka nyckeltal som anses vara viktigast för att beskriva en kommuns finansiella ställning och utveckling.

Fyra årsredovisningar – hur och varför?

De fyra årsredovisningarna som har använts i föreliggande studie kommer alltså från Lysekil, Vara, Ulricehamn och Stenungsund. Precis som tidigare antytts har de fyra årsredovisningarna valts för att de i olika avseenden skiljer sig åt. Urvalskriterierna som använts för att särskilja de 49 kommunerna i Västra Götalands län – vilken

är den grupp vi valt årsredovisningar utifrån – är de två antagandena som inledningsvis formulerades: det vill säga årsredovisningens kvalitet och den finansiella ställningen. De två urvalskriterierna har möjliggjort fyra olika kombinationer, en årsredovisning som bedömts vara av hög/låg kvalitet och där finanserna är starka/svaga. Bedömningen av de fyra årsredovisningarna som ingår i studien redovisas i figur 1.

Figur 1: Årsredovisningarna som använts vid det kontrollerade experimentet

		Välutvecklad årsredovisning	
		Ja	Nej
God ekonomi	Ja	Vara	Ulricehamn
	Nej	Lysekil	Stenungsund

Valet av respektive årsredovisning kräver givetvis en grundlig motivering. Börjar vi med kvalitetsaspekten så har en värdering gjorts av de fyra årsredovisningarna som baseras på en tidigare studie av Brorström och Donatella (2008). I den tidigare studien formulerades tre överordnade krav på redovisningsinformation vilka sedermera operationaliserades för att kunna ställas mot innehållet i ett antal kommunala årsredovisningar. De tre överordnade kraven som formulerades var öppenhet, tillgänglighet och aktualitet. Med öppenhet avsågs att användaren förses med all viktig information, vilket det i offentliga sammanhanget inte finns något som hindrar. Tillgänglighet innebär att den öppna redovisningen bearbetats på ett sådant sätt att den är mottaglig och begriplig. Skillnaden mellan öppenhet och tillgänglighet kan illustreras av att medan en redovisning av varje enskild transaktion är en öppen redovisning så är det

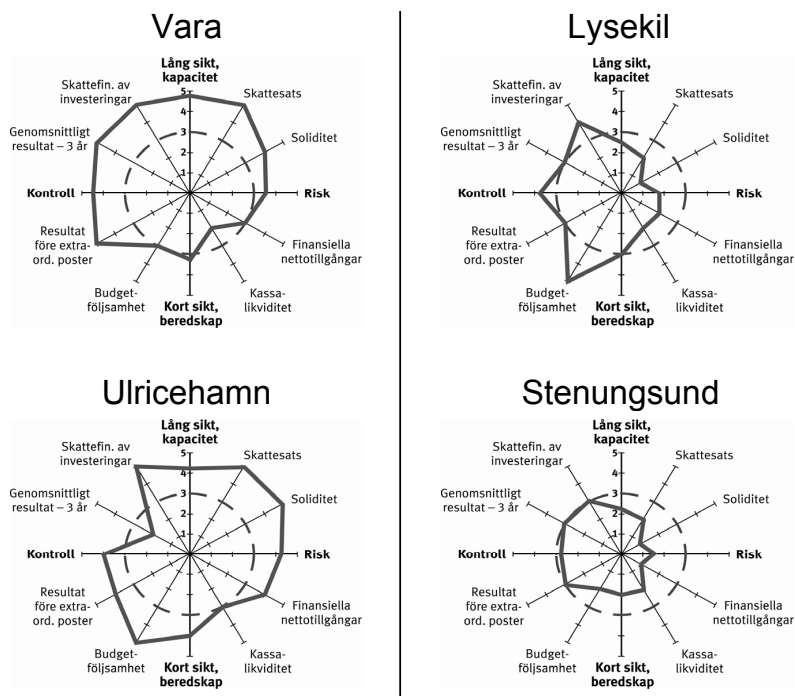
samtidigt en tämligen otillgänglig redovisning för användaren. Det tredje överordnade kravet är aktualitet och det handlar om att dokumentet ska ansluta till beskrivningar och resonemang rörande aktuella frågor och omständigheter för redovisningsenheten. Vi har använt oss av samma operationalisering och sedan ställt kraven mot innehållet i de fyra årsredovisningarna. En utförligare beskrivning av detta finns i bilaga 2. Kortfattat kan man säga att bedömningen av årsredovisningarnas kvalitet skett med hjälp av tolv faktorer där varje kunnat ge en poäng. I några fall har vi varit tveksamma till om informationen är tillräcklig för att kunna anses förekomma i årsredovisningen. I dessa fall har vi gjort en välvillig tolkning och årsredovisningen i fråga har givits en halv poäng.

Resultatet från genomgången visar på en spridning inom gruppen. Topppnotering är elva poäng och den avser Lysekils årsredovisning. Därefter följer Vara med nio poäng och Ulricehamn med sju poäng. Bottennotering svarar således Stenungsund för med sex och en halv poäng. I toppen placerar sig alltså Lysekil och Vara medan Ulricehamn och Steungsund placerar sig i botten. Till detta skall också fogas, den vid en första anblick uppenbara aspekten, att de två paren skiljer sig väsentligt åt layoutmässigt. Ulricehamn och Stenungsund har jämförelsevis tämligen obearbetade dokument när det gäller layout och dessa förefaller också vara mångfaldigade på en ordinarie kopieringsapparat. Vara och Lysekil å andra sidan förefaller ha prioriterat denna aspekt och de båda dokumenten är också mer genomarbetade i detta avseende.

Valet av årsredovisningar baseras vidare på den finansiella ställningen. Där har Vara och Ulricehamn valts för att de har en stark finansiell ställning medan Lysekil och Stenungsund valts för att de har en svag finansiell ställning. Bedömningen har skett med hjälp av den finansiella profilen vilken kan betraktas som en form av finansiell benchmarking. Profilen är konstruerad som ett polärddiagram bestående av åtta finansiella nyckeltal och fyra perspektiv som beskriver den finansiella ställningen. Syftet med profilen är huvudsakligen att redogöra för en kommuns finansiella ställning i relation

till andra kommuner i en jämförelsegrupp, i det här fallet kommunerna i Västra Götalands län (för en närmare beskrivning avseende utformning och användning se Brorström med flera 1998; Brorström med flera 2008).

Figur 2: Finansiella profiler avseende 2006



Av profilerna i figur 2 framgår att skillnaderna mellan Vara och Ulricehamn å ena sidan och Lysekil och Stenungsund å andra sidan är påtagliga. Samtidigt som olikheterna åskådliggör skillnaderna avseende finanserna ska det nämnas att de framförallt avser balansräkningen medan resultaträkningen i de båda paren är relativt stark, i alla fall redovisas överskott vilket givetvis är en konsekvens av den vid tiden rådande högkonjunkturen. Samtliga fyra kommuner kan därmed uppfattas ha en relativt stark resultaträkning.

Avslutningsvis bör det även klargöras att valet föll på just dessa fyra kommuner helt enkelt var för att var och en bedömts ha egenskaperna som vi eftersökt. Givetvis finns det många andra tänkbara kombinationer av årsredovisningar utifrån kriterierna, men det gjorda valet är funktionellt för vårt syfte.

2. Resultatredovisning

Informativa årsredovisningar

I undersökningen har respondenterna ombetts att ange vilken av de fyra årsredovisningarna de anser vara mest informativ respektive minst informativ. I båda fallen har de också haft i uppdrag att ange varför de gör den bedömningen. Det är en stor spridning i materialet och alla fyra årsredovisningarna återfinns i båda grupperna, det vill säga för vissa är en årsredovisning bäst medan den för andra är sämst. Ett sätt att rangordna årsredovisningarna och få en utgångspunkt för resonemangen är att beräkna balansmått där antalet för varje årsredovisning som angett minst informativ subtraheras från dem som angett mest informativ.

Resultatet från beräkningarna visar att det högsta värdet och följaktligen den årsredovisning som respondenterna anser är av högst kvalitet är Vara kommuns. Balansmåttet är nio. Elva respondenter anser att det är den mest informativa årsredovisningen och två att det är den minst informativa. Motiveringen till att årsredovisningen är den minst informativa anges vara att den är för omfattande. Årsredovisningen uppfattas vara rörig och väsentligheter framkommer inte. Bland de elva som anser att årsredovisningen är mest informativ framförs av flera en kritik mot att dokumentet är för omfattande, men det uppvägs uppenbarligen av att årsredovisningen är genomarbetad, innehåller diagram och tabeller samt rikligt med förklaringar av använda begrepp och redovisade uppgifter. Layouten förefaller dessutom tilltala många av respondenterna. Den årsredovisning som värderas näst högst är Lysekils med ett balansmått på sex. Nio respondenter anser att den är mest informativ, huvudsakligen beroende på att den är lättläst – årsredovisningen har en tilltalande layout och präglas av en tydlig framställning. Av de tre som anser att årsredovisningen är minst informativ menar två att årsredo-

visningen innehåller för mycket information, många oväsentligheter helt enkelt. En av respondenterna anser att en stor brist är att det är en för stark fokus på innevarande år. Den tredje mest uppskattade årsredovisning är Ulricehamns som har ett balansmått på minus fem; fyra anser att den är mest informativ medan nio anser att den är minst informativ. Samtliga fyra som anser att årsredovisningen är mest informativ tillhör gruppen som vi benämnt experter. Dessa anser att det finns mycket användbar information i årsredovisningen, intressanta fakta, och behandling av begreppet god ekonomisk hushållning. Kritikerna, huvudsakligen icke-expert, anser att årsredovisningen är rörig och svår att få grepp om. Av de fyra årsredovisningarna så är Stenungsunds årsredovisning minst uppskattad med ett negativt balansmått på sju. Ingen av respondenterna anser att Stenungsunds årsredovisning är mest informativ och sju har således redovisat uppfattningen att det är den minst informativa årsredovisningen. Motiveringen från icke-experterna är huvudsakligen att årsredovisningen har en bristfällig struktur som medför att informationen blir otillgänglig. Experternas motiveringar rör i ett fall strukturen medan övriga kritiserar specifika delar av årsredovisningen, bland annat framförs att en fullständig omvärldsanalys och jämförelser med andra saknas.

Tabell 1: Balansmått avseende vilken årsredovisning som respondenterna ansåg var mest informativ

Grupp Kommun			
	Alla	Experter	Icke-expert
Vara	9	3	6
Lysekil	8	2	6
Ulricehamn	-5	2	-7
Stenungsund	-7	-3	-4

Mellan de båda grupperna finns en väsentlig skillnad och det avser uppfattningen om Ulricehamns årsredovisning. Flera av experterna har ju denna årsredovisning som favorit medan ingen icke-expert har det. Däremot anser hälften av icke-experterna att Ulricehamns

årsredovisning är minst informativ. Alldeles uppenbarligen är förklaringen till dessa skillnader att icke-experterna i högre grad baserar sina uppfattningar på hur välutvecklad grafisk profil årsredovisningarna har. Detta kan möjligen vara ett uttryck för att fördjupade kunskaper saknas för att kunna kommentera specifika delar, men den kan också vara en konsekvens av att icke-expertter fordrar ett välutvecklat stöd för att kunna orientera sig och tränga in i den informationen som experterna anser återfinns i årsredovisningen. En annan möjlig förklaring är att en tilltalande layout väcker intresse och innebär fortsatt läsning medan det motsatta inte leder till fortsatt läsning. Det skulle möjligen kunna ha större betydelse för icke-experterna medan experterna redan tillskansat sig en mer fackmässig attityd och tar del av informationen utan krav på layoutförbättrande insatser. Layouten kommenteras endast i enstaka fall och förefaller därmed vara av underordnad betydelse, innehållsmässiga aspekter är viktigare. En annan notering är att experterna i större utsträckning kommenterar enskilda kvaliteter i redovisningar som särskilt intressanta och viktiga uppgifter. Experterna lyfter således fram specifika egenskaper medan icke-experterna är mer översiktligt orienterade i sina kommentarer.

Bedömning av finans

Utöver att ange vilken årsredovisning som var mest informativ ombads respondenterna också att ange vilka kommuner de uppfattade vara starkast respektive svagast finansiellt sett. Experternas åtta röster avseende vilken kommun som har starkast finanser fördelades mellan Ulricehamn (fem röster) och Vara (tre röster), medan icke-experternas röster framförallt tillföll Stenungsund (åtta röster). Skillnaderna mellan de två grupperna är i detta avseende påtagliga varför respondenternas uppfattningar bör analyseras var för sig. Börjar vi med experternas uppfattning så motiveras valet av Ulricehamn och Vara av kommunernas starka soliditet och höga resultatnivå. Flera noterar också att resultatutvecklingen har varit gynnsam under en längre tidsperiod. Det finns också kommentarer till skattesatsen, investeringsnivån och befolkningsutvecklingen. Ett flertal av experterna nämner också pensionsskulden och konstate-

rar att soliditeten är tillfredsställande även inklusive en redovisning av hela pensionsskulden. En kommentar finns också om det oklara förfaringsättet att redovisa pensionsskulden. Kommentaren avser Vara som är den enda av de fyra kommunerna som använder sig av fullfonderingsmodellen, medan övriga använder sig av den lagstadgade blandmodellen. Tillämpningen av fullfonderingsmodellen innebär att hela pensionsskulden, således även pensionsskulden som avser tiden före 1998, återfinns som en skuld i balansräkningen och därmed väsentligt försvagar den redovisade nivån på soliditeten. Det innebär också att det redovisade resultatet försvagas eftersom räntan på skulden tillförs. Att olika redovisningsprinciper tillämpas kan innebära att möjligheten till jämförelser med andra går förlorad samtidigt som variationer och skillnader mellan olika kommuner ställer krav på redovisningsmottagarna, något som vi får anledning att återkomma till senare.

Tabell 2: Respondenternas uppfattning om vilken kommun som har starkast finansiell ställning

Kommun \ Grupp			
	Alla	Experter	Icke-experter
Vara	5	3	2
Ulricehamn	1	5	-4
Stenungsund	0	-4	4
Lysekil	-4	-4	0

När det gäller experternas uppfattning om vilken kommun som har svagast finansiell ställning så är rösterna jämnt fördelade mellan Lysekil och Stenungsund, fyra vardera. Stor vikt fäst vid soliditeten och resultatet. Någon kommentar kopplad till resultatet rör också att balanskravet inte uppfyllts varje år under de senaste åren. Även skattesatsen och befolkningsutvecklingen nämns som motiv till valet av Lysekil och Stenungsund.

Icke-experterna har en helt annan uppfattning om vilka kommuner som är finansiellt starka respektive svaga. Flest röster får som tidigare nämnts Stenungsund. Åtta av de tolv respondenter som be-

svarat frågan anger att Stenungsund har de starkaste finanserna. Motiveringar är även här soliditet och resultat. Det kan tyckas något märkligt eftersom Stenungsund inte har ett högre resultat eller en högre soliditet än Lysekil, Vara eller Ulricehamn. Sannolikt har några respondenter i gruppen stämt av med varandra eftersom så många väljer Stenungsund, men det är ändå intressant att fråga sig varför så många gör det valet. En professionell analys visar ju tydligt att Stenungsund har en synnerligen ansträngd finansiell ställning. Till detta bör samtidigt fogas att fyra av de sex respondenter som inte angivit att Stenungsund har starkast finanser istället angivit att kommunen har de svagaste finanserna, så det finns egentligen ingen enhetlighet i uppfattningarna sett till hela gruppen. Respondenterna som inte anser att Stenungsund har starkast finanser anser istället att det är Lysekil eller Vara med fördelningen två röster vardera. Det märkliga i sammanhanget är att Ulricehamn, den kommun som utifrån en professionell analys är den kommun som har de starkaste finanserna, inte får en enda röst av icke-experterna. Däremot anser fyra icke-experters att det är den kommun med svagast finanser. Större vikt hade möjligen inte behövts fästas vid detta om Ulricehamn konkurrerats ut av Vara som också har en stark finansiell ställning, men det är faktiskt bara två icke-experters som anser att Vara har starkast finanser. Dessutom tillämpar Vara som tidigare nämnts fullfonderingsmodellen vid redovisningens av pensionsåtagandet, med konsekvensen att finanserna redovisningstekniskt försämrats, något som det inte är rimligt att anta att icke-experterna tränger bakom.

Inte heller när det gäller icke-experternas uppfattning om vilken kommun som har svagast finanser finns något entydigt mönster utan rösterna har spridits mellan Ulricehamn (fyra), Stenungsund (fyra) och Lysekil (två). Motiven till att Lysekil valts är i flera fall att soliditetsnivån anses vara låg medan motiveringar i flera fall saknas för Ulricehamn och Stenungsund. En av icke-experterna har dock framfört kritik mot hur finanserna redovisas i Ulricehamns årsredovisning och kanske kan detta vara en möjlig förklaring till redovisa-

de uppfattningar. Årsredovisningen uppfattas helt enkelt som otillgänglig och begränsar därmed förståelsen för icke-experterna.

Använda nyckeltal

Nästan samtliga respondenter anger soliditet som ett av de tre viktigaste måtten för att kunna göra en ekonomisk bedömning. I gruppen av experter kommenterar någon också att det är viktigt att beakta hela pensionsskulden när soliditetsmättet används. Annars kompletteras soliditetsmättet med resultat och nettokostnadsutveckling i flera fall. Även likviditet förekommer och några av respondenterna tar också upp investeringar. I icke-expertgruppen nämns utöver soliditet olika typer av räntabilitetsmått av flera respondenter, vilket är ett uttryck för att man inte tillskansat sig den begreppsapparat som gäller inom det offentliga området. Istället används en företagsekonomiskt orienterad begreppsapparat. Det är också på detta område som det finns en stor skillnad mellan de båda studentgrupperna.

Annars är det värt att notera att ingen av respondenterna väljer skattesats som ett av de tre viktigaste nyckeltalen. En relativt låg skattesats innebär principiellt sett en möjlighet att höja skattesatsen och därmed stärka intäktssidan. Varför detta inte uppfattas som viktigt är givetvis svårt att veta, men kanske uppfattas det vara en renodlad ideologisk fråga och kommenteras därför inte. Noteras ska också att flera av de nyckeltal som valts faktiskt beskriver samma saker. Resultat, nettokostnadsutveckling och investeringar återspeglas på sikt exempelvis i soliditetsmättet.

Tips från användarna

Den avslutande frågan i enkäten behandlade vad som behöver göras för att förbättra årsredovisningarna och ett antal förslag redovisades. En återkommande synpunkt är att informationen måste förtydligas. Framförallt kommer den synpunkten från icke-experterna. Årsredovisningen måste vara lätt att förstå, begrepp måste förklaras och det är viktigt att "designa" årsredovisningen. Ambitionen

ska vara att "vem som helst ska kunna läsa den och förstå hur det har gått för kommunen". Några av respondenterna har också uppenbarligen irriterats över ordningen mellan olika delar i årsredovisningen – texter, tabeller och diagram – och uppmanar årsredovisningsförfattarna att ordentligt tänka igenom vilken ordning det ska vara. En mer specifik synpunkt från några av icke-experterna är att årsredovisningarna ska vara något så när lika strukturmässigt. Det borde finnas någon slags mall för hur årsredovisningen ska se ut som innebär att användaren redan från början vet var viss typ av information återfinns och därmed slipper användarna leta överallt. Ingen av experterna framför åsikten om en mall för årsredovisningen, däremot menar några att årsredovisningarna är för omfattande. "Det är alldeles för mycket dravel". En annan menar att den allra viktigaste informationen måste vara snabbt tillgänglig och därför måste årsredovisningarna utformas strukturerat och lättförståeligt. Specifika innehållsmässiga synpunkter är att en tioårssammanfattning är bra och att en redovisning av mål och måloppfyllelse bör ske på ett öppet sätt. Betydelsen av en utförlig behandling av god ekonomisk hushållning nämns och här noteras positiva omdömen för de kommuner som kommenterat lagstiftningen och dess innebörd. En ytterligare synpunkt är vikten av att kunna uttrycka sig negativt om den egna kommunen och inte försöka få allt att låta så bra. Respondenten har uppenbarligen irriterats över en tendensiös och positiv hållning i årsredovisningstexterna, vilken i några fall inte uppfattas vara motiverad. En mer objektiv bedömning efterfrågas.

3. Slutsatser – rekommendationer och samband

Den genomförda studien pekar på några viktiga omständigheter vad gäller utformning och användning av kommunala årsredovisningar. Först och främst så är det så att icke-expertter efterfrågar och uppskattar årsredovisningar som håller en hög kvalitet layoutmässigt, som är professionellt designade. Designen kommer först och innehållsmässiga kvaliteter tränger inte igenom vid bedömningen, utan bortses helt ifrån så länge layouten inte upplevs som tilltalande. Detta sker inte vid experternas bedömning, som ju lyfter fram innehållsmässiga aspekter i årsredovisningen som icke-expertterna inte anser är informativa. Det förefaller därmed vara styrkt att om icke-expertter ska förmås att ta del av en årsredovisning och därigenom utveckla kunskaper om kommunal ekonomi och verksamhet så fordras att en satsning sker på stil och utformning. För det andra är det viktigt att notera synpunkterna om årsredovisningarnas omfattning. Det finns ett informationsöverflöd och efterfrågan på en mer koncis redovisning är stor. Väsentligheterna försvinner i den informationsrikedom som föreligger. En av respondenterna talar ju om dravel, en annan är tveksam till om det val av mest informativ årsredovisning som vederbörande gjorde egentligen var rätt eftersom det kanske är så att den omfattande informationen döljer väsentligheter. Är det på det viset så kan man knappast tala om en informativ årsredovisning. En intressant synpunkt är onekligen också den om den positiva bilden av kommunen förmedlas oavsett vilka omständigheter som föreligger. Årsredovisningens uppgift är att identifiera problem och utgöra ett underlag för ekonomisk och verksamhetsmässig bedömning – ett underlag för en kunskapsutveckling och en politisk debatt. Årsredovisningen är ingen reklam-broschyr för den egna kommunen.

De båda grupperna gör också väsentligt olika bedömningar av kommunernas finansiella tillstånd. Experternas värdering är korrekt utifrån att de finansiella profilerna ger en relevant beskrivning av tillståndet. De baserar sina bedömningar i hög grad på soliditet och både Vara och Ulricehamn har en god soliditet. De flesta icke-experterna väljer däremot Stenungsund, den kommun som har den klart svagaste finansiella profilen av de fyra kommunerna. Deras värdering är svårbegriplig och det kan möjligen vara ett metodfel, man har helt enkelt kommit ihåg fel eller skrivit fel och dessutom haft överläggningar med varandra så att felet spridits. Det finns ändå anledning att närmare granska Stenungsunds årsredovisning för att utröna om det kan finnas förklaringar till att bedömningen så uppenbart har blivit fel för några eftersom man faktiskt inte är helt överens i gruppen.

En genomgång av Stenungsunds årsredovisning visar att om man läser den från början till slut så möts man inledningsvis av två politikerförord med synnerligen positiva uttalanden och värderingar av finanserna. Kommunstyrelsens ordförande nämner till exempel i förordet *"det goda resultatet"* ett flertal gånger och en gång är det också understruket för att betonas särskilt. Budskapet i texten är att ekonomin blivit allt starkare och numera är tillfredställande. Även oppositionsrådet inleder förordet i positiva ordalag genom att klargöra att *"2006 blev ett mycket bra ekonomiskt år"*. Därefter klargörs därefter att resultatet hade varit ännu bättre om kommunen inte haft en extraordinär kostnad som tyngde ner resultatet. En sådan logik innebär att Stenungsund faktiskt redovisar ett resultat som är i paritet med Vara som har det starkaste resultatet av de fyra kommunerna i studien. Nu är omständigheten emellertid den att det i en redovisningsteknisk mening inte förekommer några extraordinära kostnader, utan det handlar om en jämförelsestörande kostnad som är hänförlig till pensionsskulden inom linjen. Huruvida den missvisande begreppsanvändningen haft betydelse vid icke-experternas värdering är givetvis svårt att uttala sig om, men det förstärker ju onekligen budskapet om att finanserna är goda. Det illustrerar också delar av den problematik som föreligger kring användandet av

en redovisningsmodell för pensionsåtagandet som strider mot vedertagna redovisningsprinciper och annan ekonomisk teori. Utöver de positiva förorden visar genomgången av Stenungsunds årsredovisning att finansiella jämförelser i förhållande till andra kommuner inte förekommer i någon större utsträckning, det nämns endast i ett av politikerförorden och då mer i förbifarten. Kommentarer och analyserna rörande finanserna fokuserar i stället på utvecklingen över tid och i förhållande till budget.

En tolkning av situationen är att icke-experterna helt enkelt väljer att förlita sig på budskap som förmedlas i texterna istället för att självständigt, genom analys och värdering av nyckeltal, bedöma den finansiella situationen i Stenungsund. Experterna är uppenbarligen mer självständiga och några har också framfört kritik mot att förhållningssättet i årsredovisningarna på sina håll är omotiverat positiva. Sambandet fodrar åtminstone fyra olika kommentarer. För det första är det viktigt att klargöra att den huvudsakliga användaren av årsredovisningen är de förtroendevalda i kommuner och lands-ting – ofta lekmän utan expertkunskaper i redovisning. Och dessa användare påverkas uppenbarligen av texterna i årsredovisningen i större utsträckning än experter eftersom möjligheten till självständig analys är begränsad. De talar för att årsredovisningstexterna bör författas med en mer objektiv ansats – låt till exempel redovisningsmottagaren avgöra vad som är en stor eller liten ökning. Önskemålet är en neutral tjänsteman som kommenterar ekonomi utifrån ett professionellt perspektiv. Konkreta synpunkter och uppmaningar lämnas lämpligtvis i en tjänstemannakommentar i enlighet med vad som föreslagits av Brorström med flera (1998). En andra kommentar är att det givetvis måste ställas krav på användarnas kunskaper och att de tar sig tid att förstå informationen. Det går att förenkla information och göra den tillgänglig för icke-expert, men det går helt enkelt inte att förenkla bortom en viss gräns utan att förlora nödvändig precision. En tredje kommentar är att förhållandet illustrerar vikten av jämförelser med andra. Ett resultat eller en siffra som inte relateras till något blir synnerligen svårtolkad och kan innebära att felaktiga beslut fattas. En fjärde och sista kommentar är

att icke-experterna, trots att de angav soliditetsmått som viktiga, i sina värderingar av finanserna helt fokuserar på resultaträkningen och då företrädesvis på den sista raden. Resultaträkningen är givetvis viktig, men balansräkningen är huvudrapporten och således av särskild betydelse vid en bedömning av den finansiella situationen i kommuner och landsting.

När det gäller politikerförorden är de en viktig informationskälla i årsredovisningarna och särskilt betydelsefullt blir det när såväl kommunstyrelsens ordförande som den ledande oppositionspolitikern kommer till tals. Två olika ideologier och perspektiv ställs mot varandra och en relevant och intresseväckande inledning av årsredovisningen skapas. Det är viktigt att de förtroendevaldas betraktelser är fristående i förhållande till övriga delar i årsredovisningen och att de har fria händer att välja tema och retorisk form. Samtidigt är det viktigt att läsaren är förtrogen med att denna frihet finns. Texterna måste läsas och bedömas utifrån den roll som skribenten har. Det blir problematiskt om läsaren inte har den vetskapen och inte heller förmågan att ifrågasätta innehållet i texterna. Särskilt problematiskt blir det om majoritets- och oppositionsföreträdare är överens och gör likartade bedömningar. Ett ansvar åvilar trots allt de förtroendevalda att basera sina resonemang på fakta, det är en årsredovisning som texterna publiceras i och på en sådan ställs som bekant stora krav.

I Brorström med flera (2007) sammanfattas ett flertal empiriska studier av den kommunala årsredovisningen och baserat på detta argumenteras i slutsatskapitlet för fem grundläggande egenskaper för en årsredovisning av hög kvalitet: aktuell, ideologisk, jämförbar, medborgerlig och riskorienterad. I föreliggande studie är det fyra egenskaper som särskilt betonas och som kan vara vägledande i utveckling av årsredovisningen. Fokusera på väsentligheter, tänk noga igenom i vilken ordning saker och ting ska presenteras så att sällananvändaren begriper, problematisera utveckling och tillstånd och sträva mot en ökad enhetlighet i förhållande till andra. Det senare är givetvis problematiskt och inget som enligt vår uppfattning

bör rekommenderas. Innebörden kan nämligen bli att informationsinnehållet över tid blir allt mer standardiserat och torftigt. Någon förnyelse sker inte. Ramar och mallar som används kan då mycket väl bli ett hinder för en gynnsam utveckling. Samtidigt väcker det frågan om vilka delar som är obligatoriska och deras utformning och innehåll. Kanske fodras en ytterligare precisering i lagtext och normering för att skapa en lägsta godtagbar standard i årsredovisningarna samtidigt som det underlättar användandet för icke-experter. Formella krav på en kortfattad och standardiserad finansiell analys i förvaltningsberättelsen kan möjligen vara en lösning. Kanske kan det även gälla för andra delar i årsredovisningen, det vill säga att de standardiseras, och sedan finns en stor frihet avseende övriga delar.

Vi återvänder till sist till våra antaganden. Form har betydelse och stödjer eller hindrar att användaren tar del av innehållet. Oerfarna användare värderar årsredovisningarna uteslutande efter form och förefaller inte nå fram till kvaliteten på informationen. Erfarna läsare däremot tränger bakom form och layout och värdesätter specifika redovisningar och uppgifter i årsredovisningarna. Kommunens finansiella situation – stark eller svag – förefaller däremot inte ha någon betydelse för vilket intresse årsredovisningen tilldrar sig. Däremot, vilket är anmärkningsvärt, förefaller sättet att beskriva och redovisa den finansiella utvecklingen och ställningen vara av helt avgörande betydelse för den oerfarne användarens bedömning. Val av uttryckssätt påverkar i hög grad bedömningen och kan leda till felaktiga slutsatser. Det är studiens viktigaste bidrag.

Referenser

Brorström B. och P. Donatella, 2008

The Development and Quality of Financial Accounting – Unnecessary Disruptions and Established Routines. Borås: University College of Borås, Reports on Business and Informatics nummer 4.

Brorström B. och P. Donatella, 2006

Bra bara chefen vill – därför förändras årsredovisningen. KFi: Juryrapport 6.

Brorström B., P. Donatella och H. Petersson, 2007

Allt om kommuners årsredovisnings. Lund: Studentlitteratur.

Brorström B., P. Donatella och H. Petersson, 2008

Klargörande huruvida Västra Götalandsregionen har god ekonomisk hushållning. Utvärderingsprogrammet Västra Götalandsregionen: rapport nummer 27.

Brorström B., K. Orrbeck och H. Petersson, 1998

Finansiell bedömning – tre perspektiv. Lund: Studentlitteratur.

Brusca Alijarde I., 1997

The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments, Financial Accountability & Management 13(1): 17–34.

Coy D., K. Dixon, J. Buchanan och G. Tower, 1997

Recipients of public sector annual reports: theory and an empirical study compared, British Accounting Review 29: 103–127.

Mack J. och C. Ryan, 2007

Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?, *International Journal of Public Sector Management* 20(2): 134–146.

Steccolini I., 2004

Is the Annual Report an Accountability Medium? An empirical Investigation into Italian Local Governments, *Financial Accountability & Management* 20(3): 327–350.

Likerman A., 1992

Financial reporting in the public sector'. I D. Henley, A. Likerman, J. Perrin, I. Lapsely, M. Evans och J. Whiteoak (red). Public Sector Accounting and Financial Control, fjärde upplagan. London: Chapman and Hall.

Bilaga 1: Frågeformulär

- Vilken årsredovisning anser du är mest informativ?
 - Är det någon särskild kvalitet du vill framhålla?
- Vilken årsredovisning anser du är minst informativ?
 - Är det någon särskild brist du vill framhålla?
- Vilken av de fyra kommunerna anser du har starkast finansiell ställning?
 - Vad grundar du din bedömning på?
- Vilken av de fyra kommunerna anser du har svagast finansiell ställning?
 - Vad grundar du din bedömning på?
- Vilka tre finansiella nyckeltal tycker du bäst beskriver en kommuns finansiella utveckling och ställning?
- Är det något särskilt du uppmärksammat som du vill framhålla?
- Vad behöver göras för att förbättra den kommunala årsredovisningen som ett beslutsunderlag?

Bilaga 2: Tre överordnade krav

En operationalisering av de tre överordnade kraven har skett med utgångspunkt från den kommunala verkligheten, det vill säga genom att ta hänsyn till omständigheterna för den kommunala årsredovisningen. Kraven på öppenhet har operationaliserats och studerats utifrån fyra faktorer. En tillämpning av principen om öppenhet innebär samtidigt att ett annat överordnat krav, nämligen försiktighetsprincipen efterlevs.

- **Politikerförordet.** Förordet inleder alltid årsredovisningen och är författat av kommunstyrelsens ordförande. Kravet är att förordet skall vara sakligt och ideologiskt. Det skall innehålla sakliga uppgifter om kommunens ekonomi och verksamhet och det skall framgå att författaren till förordet är ideologiskt skolad. Ett förord som är fokuserat på marknadsföring av kommunen och tack till personalen för gott arbete under det gångna året är inte präglad av öppenhet, för att förtydliga hur bedömningen har skett.
- **Redovisningsprinciper.** En beskrivning skall finnas av tillämpade redovisningsprinciper. Med anledning av problematiken kring pensionsåtagandets redovisning skall detta särskilt förklaras.
- **Förklaringar av bokslutsdispositioner.** I den mån bokslutsdispositioner som reglerar resultatet förekommer skall dessa förklaras synnerligen ingående. Förekommer inga bokslutsdispositioner som påverkar det redovisade resultatet så är detta ett uttryck för öppenhet.
- **Kongruensprincipen.** En särskild egenskap är att kongruensprincipen tillämpas, det vill säga att inga redovisningar sker som innebär att värdet på balansräkningens poster påverkas utan att förändringen har passerat resultaträkningen och där påverkat det redovisade resultatet. Tillämpning av kongruensprincipen är ett uttryck för en öppen redovisning samtidigt som det är ett alldeles nödvändigt krav.

Tillgänglighet handlar således om att se till att den öppna redovisningen går att ta emot. Tillgänglighet har operationaliserats och studerats utifrån följande fyra faktorer.

- **Innehållsförteckning.** Årsredovisningen skall innehålla en överskådlig, fullständig och korrekt innehållsförteckning. Ett krav som kan synas vara självklart men som inte desto mindre har med tillgänglighet att göra.
- **Sammanfattningar.** Tillgängligheten underlättas av att sifferredovisningar sammanfattas och att resonemang kring ekonomi och verksamhet summeras och sammanfattas i ingresser och avslutningar. Förekomsten av relevanta sammanfattningar är ett uttryck för ambitionen att tillhandahålla en tillgänglig årsredovisning.
- **Diagram och figurer.** Tillgängligheten ökar med förekomsten av diagram och figurer och förekomsten är också ett uttryck för tillgänglighetsambitioner.
- **Begreppsförklaringar.** Årsredovisningen är fylld av faktabegrepp vad gäller såväl ekonomi som verksamhet. En tillgänglig årsredovisning innehåller förklaringar av väsentliga begrepp.

En redovisning reducerar osäkerhet om den tar sig an de aktuella frågorna. Det visar också att årsredovisningen är under kontinuerlig utveckling och att informationsgivningen inte blir rutiniserad och mekanisk. Aktualitet har operationaliserats och studerats utifrån följande fyra faktorer.

- **God ekonomisk hushållning.** Årsredovisningen skall innehålla ett resonemang kring innebörden av god ekonomisk hushållning och huruvida den verksamhetsmässiga och ekonomiska utvecklingen överensstämmer med kravet på god ekonomisk hushållning.

- **Ekonomi i balans.** Ett resonemang skall föras kring kravet på ekonomi i balans och kring hur detta krav uppfattas.
- **Skatteintäktsutveckling.** Den kommunalekonomiska utvecklingen under de senaste åren förklaras i hög grad av en gynnsam utveckling av skattekraften. En årsredovisning som skall uppfylla kravet på aktualitet (och för den delen också öppenhet) skall innehålla ett resonemang kring denna omständighet.
- **Kostnadsdrivande omständigheter.** I detta avseende innebär aktualitet att problematiken rörande kostnadsdrivande omständigheter behandlas ingående.

Bedömningen av årsredovisningarnas kvalitet har således skett med hjälp av tolv stycken faktorer. De fyra årsredovisningarna har studerats och förekomsten av egenskaper har antecknats. I några fall har vi varit tveksamhet till om informationen är tillräcklig för att kunna anses förekomma i årsredovisningen. I dessa fall har vi gjort en välvillig tolkning och tilldelat årsredovisningen i fråga en halv poäng. Den maximala poängen är således tolv.

Bilaga 3: Bedömning av de fyra årsredovisningarna

	Lysekil	Stenung- sund	Ulrice- hamn	Vara
<i>Öppenhet</i>	4	4	3	3
Politikerförord	1	1	1	1
Redovisningsprinciper	1	1	0	1
Förklaring av bokslutsdispositioner	1	1	1	1
Kongruensprincipen	1	1	1	0
<i>Tillgänglighet</i>	4	2	2	4
Innehållsförteckning	1	1	1	1
Sammanfattningar	1	0	0,5	1
Diagram och figurer	1	1	0,5	1
Begreppsförklaringar	1	0	0	1
<i>Aktualitet</i>	3	0,5	2	2
God ekonomisk hushållning	1	0	1	0
Ekonomi i balans	1	0,5	0	1
Skatteintäktsutveckling	1	0	1	0
Kostnadsdrivande omständigheter	0	0	0	1
<i>Totalt</i>	11	6,5	7	9

Rapporter publicerade i ROS-serien

4. Björn Brorström och Pierre Donatella (red), 2008
Kapacitet att möta förändrade förutsättningar? På väg in i krisen
3. Pierre Donatella och Tobias Johansson (red), 2007
Ekonomi i fokus – om sämre tider, ekonomistyrning och avgiftshöjningar
2. Viveka Nilsson (red), 2007
Förbättrad ekonomi och ökad grad av omorientering
1. Björn Brorström och Sven Siverbo (red), 2006
Samarbete på bekostnad av anpassning? KFi spanar på kommunerna och drar slutsatser

